第 7 章

无形资产

学习目标

通过本章的学习，熟悉无形资产的概念、特点及其核算的内容；掌握无形资产的确认条件及其初始计量、内部研发费用的确认和计量、无形资产的后续计量及其报废和处置的会计处理。

技能要求

掌握不同方式取得的无形资产入账价值；掌握无形资产研究阶段和开发阶段支出的会计处理；掌握无形资产的摊销方法，以及无形资产处置和报废的会计处理。

导入案例

2009 年 6 月 6 日，青岛啤酒集团有限公司(以下简称青啤)与山东商业集团总公司在济南签署趵突泉啤酒项目战略合作协议，青啤以 2.5 亿元资金取得趵突泉啤酒的品牌和销售网络等无形资产，鲁商集团则保留济南啤酒股份有限公司的有形资产，并战略性退出啤酒生产行业。至此，青啤与趵突泉啤酒在济南市场上长达 12 年的“恩怨”以合作共赢的结局落幕。

2008 年夏开始，鲁商集团与青啤就趵突泉啤酒“嫁与”青啤事宜开始接触，经过长达一年谈判，双方选择了一种新的合作模式，即青啤出资收购济南趵突泉啤酒销售有限公司 100% 股权和“趵突泉”系列商标权及部分销售人员和销售网络等，鲁商集团则停止啤酒生产，退出啤酒行业，专注于集团其他优势产业。此举标志着山东啤酒行业整合迈出了关键一步，也成为青岛啤酒统一鲁啤的里程碑，而通过主要并购无形资产的方式则开创了国内啤酒行业整合扩张的新模式。

山东作为全国啤酒产量最大的省份，2008 年完成啤酒产量 480 万千升，占全国啤酒总产量的 11%。对于这样重要的啤酒市场，各大啤酒巨头围绕山东市场展开了近身肉搏，纷纷“落子”山东。据了解，2001 年燕京啤酒收购山东无名啤酒和三孔啤酒；2009 年 3 月，华润雪花收购邹平琥珀啤酒，并在烟台建设 30 万吨的生产基地。此次收购案将使青啤在济南市场上的占有率超过 80%，在山东市场带来超过 50%以上的份额，进一步巩固了其在山东核心基地市场的优势，也改变了山东啤酒市场的竞争格局。建成“第二个青岛市场”，成为青啤新的利润池。

“未来我们将尊重消费者的不同喜好，继续生产趵突泉啤酒，为消费者提供更加优质的产品和多样化的选择。”青啤的相关负责人表示。通过此次战略合作，具有多年历史的趵突泉啤酒将获得更大的发展空间和平台。青啤在济南年产 30 万千升具有国际水平的生产基地将承担生产趵突泉啤酒的工作，口味改进和新鲜度提升会带给消费者全新的体验。双方也会尽职尽责履行社会责任，在自身发展的同时推动整个行业价值和社会价值的实现。

青啤的这次并购与以往不同，虽然购买的是无形资产，但品牌是有价值的，事实上青啤购买的是趵突泉 12 万吨的市场。由此可见，青啤的投资方向已经从有形资产到无形资产，用无形资产来整合有形资产。通过本章的学习，你将会了解青啤为何愿意为无形资产付出高价，以及更多有关无形资产的知识。

7.1 无形资产概述

7.1.1 无形资产的概念和特征

1. 无形资产的概念

无形资产，是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。通常包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权、土地使用权等。

2. 无形资产的特征

与其他资产相比，无形资产具有以下的特征。

(1) 由企业拥有或者控制并能为其带来未来经济利益的资源。

无形资产作为一项资产，具有一般资产的本质特征，即由企业拥有或者控制并能为其带来未来经济利益。通常情况下，企业拥有或者控制的无形资产应当拥有其所有权，并且



能够为企业带来未来经济利益。但在某些情况下并不需要企业拥有其所有权，如果企业有权获得某项无形资产产生的未来经济利益，并能约束其他方获得这些经济利益，则表明企业控制了该无形资产。例如，对于会产生经济利益的技术知识，若其受版权、贸易协议约束(如果允许)等法定权利的保护，那么说明该企业控制了相关利益。

客户关系、人力资源等，由于企业无法控制其带来的未来经济利益，不符合无形资产的定义，不应将其确认为无形资产。

(2) 无形资产不具有实物形态。

无形资产通常表现为某种权利、某项技术或是某种获取超额利润的综合能力，它们不具有实物形态，如土地使用权、非专利技术等。企业的有形资产如固定资产虽然也能为企业带来经济利益，但其为企业带来经济利益的方式与无形资产不同。固定资产是通过实物价值的磨损和转移来为企业带来未来经济利益，而无形资产很大程度上是通过自身所具有的技术等优势为企业带来未来经济利益。

某些无形资产的存在有赖于实物载体。例如，计算机软件需要存储在介质中，但这并不改变无形资产本身不具有实物形态的特性。在确定一项包含无形和有形要素的资产是属于固定资产，还是属于无形资产时，需要通过判断来加以确定，通常以哪个要素更重要作为判断的依据。例如，计算机控制的机械工具没有特定计算机软件就不能运行时，则说明该软件是构成相关硬件不可缺少的组成部分，该软件应作为固定资产处理；如果计算机软件不是相关硬件不可缺少的组成部分，则该软件应作为无形资产处理。

(3) 无形资产具有可辨认性。

要作为无形资产进行核算，该资产必须是能够区别于其他资产可单独辨认的，如企业特有的专利权、非专利技术、商标权、土地使用权、特许权等。满足下列条件之一的，应当认定为其具有可辨认性。

① 能够从企业中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或交换。

② 源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。如一方通过与另一方签订特许权合同而获得的特许使用权，通过法律程序申请获得的商标权、专利权等。

商誉通常是与企业整体价值联系在一起的，其存在无法与企业自身相分离，不具有可辨认性，不属于本章所指的无形资产。

(4) 无形资产属于非货币性资产。

非货币性资产，是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产以外的其他资产。无形资产在持有过程中为企业带来未来经济利益的情况不确定，不属于以固定或可确定的金额收取的资产，属于非货币性资产。

7.1.2　无形资产的内容和分类

1. 无形资产的内容

无形资产包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权、土地使用权等。

1) 专利权

专利权，是指国家专利主管机关依法授予发明创造专利申请人，对其发明创造在法定

期限内所享有的专有权利，包括发明专利权、实用新型专利权和外观设计专利权。其中，发明专利权的期限为 20 年，实用新型及外观设计专利权的期限为 10 年，均自申请日起计算。发明者在取得专利权后，在有效期限内将享有专利的独占权。

2) 非专利技术

非专利技术，也称专有技术，是指不为外界所知、在生产经营活动中已采用了的、不享有法律保护的、可以带来经济效益的各种技术和诀窍。非专利技术一般包括工业专有技术、商业贸易专有技术、管理专有技术等。非专利技术不是专利法的保护对象，其独占性的维持及获取超额收益时间的长短取决于企业自我保密的方式。非专利技术具有经济性、机密性和动态性等特点。

3) 商标权

商标是用来辨认特定商品和劳务的标记。商标权，是指专门在某类指定的商品或产品上使用特定的名称中图案的权利。经商标局核准注册的商标为注册商标。商标注册人享有商标专用权，受法律保护。根据我国《商标法》规定，注册商标的有效期限为 10 年，自核准注册之日起计算。注册商标有效期满，需要继续使用的，应当在期满前 6 个月内申请续展注册，每次续展注册的有效期为 10 年，在此期间未能提出申请的，可以给予 6 个月的宽展期。宽展期满仍未提出申请的，注销其注册商标。

4) 著作权

著作权，又称版权，是指作者对其创作的文学、科学和艺术作品依法享有的某些特殊权利。著作权包括署名权、发表权、修改权和保护作品完整权，还包括复制权、发行权、出租权、展览权、表演权、放映权、广播权、信息网络传播权、摄制权、改编权、翻译权、汇编权，以及应当由著作权人享有的其他权利。

5) 特许权

特许权，又称特许经营权、专营权，是指企业在某一地区经营或销售某种特定商品的权利，或是一家企业接受另一家企业使用其商标、商号、技术秘密等的权利。通常有两种形式，一种是由政府机构授权，准许企业使用或在一定地区享有经营某种业务的特权，如水、电、邮电通信等专营权，烟草专卖权等；另一种指企业间依照签订的合同，有限期或无限期使用另一家企业的某些权利，如连锁店分店使用总店的名称等。

6) 土地使用权

土地使用权，是指国家准许某企业在一定期间内对国有土地享有开发、利用、经营的权利。根据我国《土地管理法》的规定，我国土地实行公有制，任何单位和个人不得侵占、买卖或者以其他形式非法转让。企业取得土地使用权的方式大致有：行政划拨取得、外购取得及投资者投资取得。

2. 无形资产的分类

无形资产对企业来讲具有重要的意义，特别是在知识经济的条件下，无形资产的作用就更加突出，因此企业必须加强对无形资产的管理与核算。从不同的角度、采取科学的方法对无形资产进行合理的分类，是做好无形资产管理和核算的一项重要基础工作。根据无形资产的特点，一般可以对无形资产作如下的分类。

(1) 无形资产按取得来源不同分类，可分为外购的无形资产、自行开发的无形资产、



投资者投入的无形资产、企业合并取得的无形资产、债务重组取得的无形资产、以非货币性资产交换取得的无形资产，以及政府补助取得的无形资产等。这种分类的目的主要是使无形资产的初始计量更加准确和合理。因为不同来源取得的无形资产，其初始成本的确定方法及所包括的经济内容是不同的。

(2) 无形资产按其使用寿命是否有期限，可分为有期限无形资产和无期限无形资产。无形资产的使用寿命是否有期限，应在企业取得无形资产时就加以分析和判断，其中需要考虑的因素是很多的。这种分类的目的主要是为了正确地将无形资产的应摊销金额，在无形资产的使用寿命内系统而合理地进行摊销。因为按照会计准则的规定，使用寿命有限的无形资产才存在价值的摊销问题，而使用寿命不能确定的无形资产，其价值是不能进行摊销的。

7.1.3 无形资产的确认

由于无形资产没有实物形态，只是一种虚拟资产，因而其确认要比有形资产困难得多。作为无形的资产项目，只有同时满足以下 3 个条件，才能将其确认为无形资产：①符合无形资产的定义；②与该无形资产相关的预计未来经济利益很可能流入企业；③无形资产的成本能够可靠地计量。

第一个条件，是指无形资产既需要满足资产一般属性的要求，即由企业拥有或控制，同时也要满足无形资产没有实物形态和可辨认性的特殊要求。第二个条件，是指企业能够控制无形资产所产生的经济利益。例如，企业拥有无形资产的法定所有权，或企业与他人签订了协议，使得企业的相关权利受到法律的保护，这可以保证无形资产的预计未来经济利益能够流入企业。在判断无形资产产生的经济利益是否可能流入企业时，企业管理部门应对无形资产在预计使用年限内存在的各种因素做出稳健的估计。这一点符合国际惯例，与国际会计准则的规定是一样的。第三个条件，实际上是针对无形资产的入账价值而言的。无形资产的入账价值需要根据其取得的成本确定，如果成本无法可靠地计量的话，那么无形资产的计价入账也就无从谈起。这一点也同样符合国际惯例。企业购入的无形资产，通过非货币性资产交换取得的无形资产、投资者投入的无形资产、通过债务重组取得的无形资产，以及自行开发并依法申请取得的无形资产，如果满足上述 3 个条件的要求，都应确认作为企业的无形资产。企业内部产生的品牌、报刊名等，因其发生的成本无法可靠计量而不确认为企业的无形资产。

7.2 无形资产的初始计量

无形资产通常是按实际成本进行初始计量，即以取得无形资产并使之达到预定用途而发生的全部支出，作为无形资产的成本。对于不同来源取得的无形资产，其成本构成不尽相同。

7.2.1 外购的无形资产

外购的无形资产，其成本包括购买价款、相关税费，以及直接归属于使该项资产达到

预定用途所发生的其他支出。其中，直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出，包括使无形资产达到预定用途所发生的专业服务费用、测试无形资产是否能够正常发挥作用的费用等。但不包括为引入新产品进行宣传发生的广告费、管理费用及其他间接费用，也不包括在无形资产已经达到预定用途以后发生的费用。

【例 7-1】 龙盛公司购入专利权一项 300 000 元，另支付手续费 6 400 元。价款及手续费以银行存款支付。根据有关资料，龙盛公司会计处理如下。

借：无形资产——专利权　　306 400

　　贷：银行存款　　306 400

采用分期付款方式购买无形资产，购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付，实际上具有融资性质的，无形资产的成本为购买价款的现值。借记“无形资产”科目，按支付的金额，贷记“长期应付款”科目，按其差额，借记“未确认融资费用”科目。未确认融资费用反映了企业实际支付的无形资产价款与确认其成本之间的差额，该差额除按照借款费用准则规定予以资本化以外，应当在信用期内确认为利息费用。

【例 7-2】 龙盛公司 2017 年 1 月 8 日从 B 公司购买一项商标权，由于龙盛公司资金周转比较紧张，经与 B 公司协商采用分期付款方式支付款项。合同规定，该项商标权总计 6 000 000 元，每年末付款 2 000 000 元，3 年付清。假定银行同期贷款利率为 10%。为了简化核算，假定不考虑其他有关税费，其有关计算如下。

无形资产现值 $=2\ 000\ 000\times(1+10\%)^{-1}+2\ 000\ 000\times(1+10\%)^{-2}+2\ 000\ 000\times(1+10\%)^{-3}=4\ 973\ 800$(元)

未确认融资费用 $=6\ 000\ 000-4\ 973\ 800=1\ 026\ 200$(元)

第 1 年应确认的融资费用 $=4\ 973\ 800\times10\%=497\ 380$(元)

第 2 年应确认的融资费用 $=(4\ 973\ 800-2\ 000\ 000+497\ 380)\times10\%=347\ 118$(元)

第 3 年应确认的融资费用 $=1\ 026\ 200-497\ 380-347\ 118=181\ 702$(元)

龙盛公司账务处理如下。

借：无形资产——商标权　　4 973 800

　　未确认融资费用　　1 026 200

　　贷：长期应付款　　6 000 000

(1) 第 1 年年底付款时。

借：长期应付款　　2 000 000

　　贷：银行存款　　2 000 000

借：财务费用　　497 380

　　贷：未确认融资费用　　497 380

(2) 第 2 年年底付款时。

借：长期应付款　　2 000 000

　　贷：银行存款　　2 000 000

借：财务费用　　347 118

　　贷：未确认融资费用　　347 118

(3) 第 3 年年底付款时。

借：长期应付款　　2 000 000

　　贷：银行存款　　2 000 000



借：财务费用　　181 702
　　贷：未确认融资费用　　181 702

企业通过外购方式取得的土地使用权通常应确认为无形资产。土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算其成本，而仍作为无形资产进行核算，土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和提取折旧，但下列情况除外。

(1) 房地产开发企业取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本。

(2) 企业外购的房屋建筑物，实际支付的价款中包括土地及建筑物的价值，则应当对支付的价款按照合理的方法(如公允价值)在土地和地上建筑物之间进行分配；如果确定无法在地上建筑物与土地使用权之间进行合理分配的，应当全部作为固定资产核算。

企业改变土地使用权的用途，将其用于出租或增值目的时，应将无形资产转为投资性房地产。

7.2.2　投资者投入的无形资产

投资者投入的无形资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，在投资合同或协议约定价值不公允的情况下，应按无形资产的公允价值入账。无形资产的入账价值与折合资本额之间的差额，作为资本溢价，计入资本公积。

【例 7-3】龙盛公司因业务发展的需要接受 B 公司以一项专利权向企业进行的投资。根据投资双方签订的投资合同，此项专利权的价值为 300 000 元，折合为公司的股票 160 000 股，每股面值 1 元。

借：无形资产——专利权　　300 000
　　贷：股本(160 000×1)　　160 000
　　　　资本公积——股本溢价　　140 000

7.2.3　政府补助取得的无形资产

政府补助是企业取得无形资产的方式之一，如企业通过行政划拨取得的土地使用权等。政府补助，是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，但不包括政府作为所有者投入的资本。政府向企业提供补助，具有无偿性的特点。政府并不因此而享有企业的所有权，企业未来也不需要以提供服务、转让资产等方式偿还。企业通过政府补助方式取得的无形资产应当按照公允价值计量。具体要分别几种情况进行处理，如果企业取得的无形资产附带有关文件、协议、发票、报关单等凭证，在这些凭证注明的价值与公允价值相差不大时，应当以有关凭据中注明的价值作为公允价值；没有注明价值或注明价值与公允价值差异较大，但有活跃交易市场的，应当根据有确凿证据表明的同类或类似市场交易价格作为公允价值；如没有注明价值，且没有活跃交易市场、不能可靠取得公允价值的，应当按照名义金额计量，名义金额即为 1 人民币元。

企业收到政府补助的无形资产时，一方面增加企业的无形资产，记入“无形资产”科目的借方，另一方面要作为递延收益，记入“递延收益”科目的贷方。“递延收益”科目主要核算企业确认的应在以后期间计入当期损益的政府补助。企业由于政府补助形成的无形

资产而确认的递延收益，应在无形资产的使用寿命内分配计入各期损益中。

【例 7-4】龙盛公司收到政府行政划拨的土地使用权。根据有关凭证，此项无形资产的公允价值为 1 000 万元。

借：无形资产　　10 000 000
　　贷：递延收益　　10 000 000

7.2.3　其他类型的无形资产

1. 非货币性资产交换取得的无形资产

企业通过非货币性资产交换取得的无形资产，其初始成本按照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》确定。

2. 债务重组取得的无形资产

债务重组取得的无形资产，其初始成本应当按照《企业会计准则第 12 号——债务重组》确定。

7.3　内部研究开发费用的确认与计量

一个成熟和有竞争力的企业，每年都应该在研究和开发上投入一定数量的资金，通过研究和开发活动取得专利权和非专利技术等无形资产，以保持和取得技术上的领先地位。会计对于企业内部研究开发费用的确认与计量的方法存在一定的争议。

从理论上讲，自创专利的成本包括研究与开发费用，以及成功以后依法申请专利过程中所发生的费用。争论的焦点是研究与开发的费用是否应资本化、计入无形资产的价值。一般有 3 种处理方法：一是全部费用化。这种处理方法的理由是企业在从事某项专利技术的研究与开发时，不一定保证成功，出于谨慎性考虑，应将研究与开发过程中的费用计入发生当期损益。这种处理方法比较简单，也便于会计从业人员实际操作。但是它不能反映企业的真实价值，因为对于成功的研发项目来说，后期的费用相对而言是很少的，较大数额的研究与开发费用不包括在内，会歪曲企业资产的实际价值。二是全部资本化。这种处理方法的基本依据是，企业的研究与开发活动应看作一个整体，因此研究与开发费用应从企业总体的所有研究开发活动来决定其处理的方法。如果企业总体的研究开发计划的未来收益的可能性很高，则全部费用都应资本化而不论单个项目未来收益的确定性如何。这种处理方法不符合无形资产确定的要求，因为无形资产的确认是以单个项目是否带来未来经济利益为前提的，而不是从整体上来考虑的，因此是矛盾的。三是有选择的资本化。这种处理方法是首先指定将研究与开发支出资本化的条件，符合条件的资本化，反之则应费用化。这些条件在采用此种方法的国家中，规定是不尽相同的。国际会计准则规定有 6 个方面：①完成该无形资产，使其能使用或销售，在技术上可行；②有意完成该无形资产并使用或销售它；③有能力使用或销售该无形资产；④该无形资产如何产生很有可能的未来经济利益，其中，企业应证明存在着无形资产的产出市场或无形资产本身的市场；如果该无形资产将在内部使用，那么应证明无形资产的有用性；⑤有足够的技术、财务资源和其他



资源支持，以完成该无形资产的开发，并使用或销售该无形资产；⑥对归属于该无形资产开发阶段的支出，能够有效可靠地计量。下面就我国对企业内部研究开发费用的确认与计量问题加以说明。

7.3.1　研究阶段和开发阶段的划分

对于企业自行进行的研究开发项目，应当区分为研究阶段与开发阶段分别进行核算。关于研究与开发阶段的具体划分，企业应当根据研究与开发的实际情况加以判断。

1. 研究阶段

研究，是指为获取新的技术和知识等进行的有计划的调查，具体是指意于获取知识而进行的活动；研究成果或其他知识的应用研究、评价和最终选择；材料、设备、产品、工序、系统或服务替代品的研究；新的或经改进的材料、设备、产品、工序、系统或服务替代品的配制、设计、评价和最终选择。研究阶段具有计划性和探索性的特点。计划性，是指研究阶段建立在有计划的调查基础上，即研发项目已经董事会或者相关管理层的批准，并着手收集相关资料、进行市场调查等；探索性，是指研究阶段基本上是探索性的，为进一步的开发活动进行资料及相关方面的准备，这一阶段不会形成阶段性成果。

2. 开发阶段

开发，是指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。例如，生产前或使用前的原型和模型的设计、建造和测试；新技术的工具、夹具、模具和冲模的设计；不具有商业性生产经济规模的试生产设施的设计、建造和运营；新的或改造的材料、设备、产品、工序、系统或服务所选定的替代品的设计、建造和测试等。开发阶段具有针对性和形成成果的可能性较大的特点。

7.3.2　研究与开发支出的确认

1. 研究阶段支出

考虑到研究阶段的探索性及其成果的不确定性，企业无法证明其能够带来未来经济利益的无形资产的存在。因此，对于企业内部研究开发项目，研究阶段的有关支出应当在发生时全部费用化，计入当期损益(管理费用)。

2. 开发阶段支出

考虑到进入开发阶段项目往往形成成果的可能性较大，因此，如果企业能够证明开发支出符合无形资产的定义及相关确认条件，则可将其确认为无形资产。具体来讲，对于企业内部研究开发项目，开发阶段的支出同时满足下列条件的才能资本化，确认为无形资产，否则应当计入当期损益(管理费用)。

(1) 完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性。企业在判断无形资产的开发在技术上是否具有可行性时，应当以目前阶段的成果为基础，并提供相关证据和材料，证明企业进行开发所必需的技术条件等已经具备，不存在技术上的障碍或其他不确

定性。例如，企业已经完成了全部计划、设计和测试活动，这些活动是使资产能够达到设计规划书中的功能、特征和技术所必需的活动，或经过专家鉴定等。

(2) 具有完成该无形资产并使用或出售的意图。企业研发项目成果以后，是对外出售，还是使自己使用并从使用中获得经济利益，应当由企业管理层的意图而定。企业管理层应当能够说明其开发无形资产的目的，并具有完成该项无形资产开发并使其能够使用或出售的可能性。

(3) 无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性。如果有关的无形资产在形成后主要用于生产新产品，企业应当对运用该无形资产生产的产品的市场情况进行可靠预计，应当能够证明所生产的产品存在市场，并能够带来经济利益的流入；如果有关的无形资产开发以后主要用于对外出售，则企业应当能够证明市场上存在对该类无形资产的需求，其开发以后存在外在的市场可以出售并能够带来经济利益的流入；如果无形资产开发以后，不是用于生产产品，也不是用于对外出售，而是在企业内部使用，则企业应能够证明其对企业的有用性。

(4) 有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产。这一条件主要包括：①为完成该项无形资产的开发具有技术上的可靠性。开发无形资产并使其形成成果在技术上的可靠性，是继续开发活动的关键。因此，必须有确凿证据证明企业继续开发该项无形资产有足够的技术支持和技术能力。②财务资源和其他资源支持，是能够完成该项无形资产开发的经济基础，因此，企业必须能够证明可以取得无形资产开发所必需的财务和其他资源，以及获得这些资源的相关计划。③能够证明企业可以取得无形资产开发所必需的技术、财务和其他资源，以及获得这些资源的相关计划等。如企业自有资金不足以提供支持的，应当能够证明存在外部其他方面的资金支持，如银行等金融机构声明愿意为该无形资产的开发提供所需资金等。④有能力使用或出售该项无形资产以取得收益。

(5) 归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。企业对开发活动所发生的支出应当单独核算，如直接发生的研发人员工资、材料费，以及相关设备折旧费等。同时在企业从事多项研究开发活动的情况下，所发生的支出同时用于支持多项研究开发活动的，应按照合理的标准在各项开发活动之间进行分配；无法合理分配的，应予以费用化计入当期损益，不计入开发活动的成本。

7.3.3 内部开发无形资产的计量

内部开发活动形成的无形资产的成本，由可直接归属于该资产的创造、生产并使该资产能够以管理层预定的方式运作的所有必要支出组成。可直接归属成本包括开发该无形资产时耗费的材料、劳务成本、注册费，在开发该无形资产过程中使用的其他专利权和特许权的摊销，按照借款费用的处理原则可以资本化的利息费用等。在开发无形资产过程中发生的，除上述可直接归属于无形资产开发活动之外的其他销售费用、管理费用等间接费用，无形资产达到预定用途前发生的可辨认的无效和初始运作损失，为运行该无形资产发生的培训支出等不构成无形资产的开发成本。



值得强调的是，内部开发无形资产的成本仅包括在满足资本化条件的时点，至无形资产达到预定用途前发生的支出总和。对于同一项无形资产在开发过程中，达到资本化条件之前已经费用化计入当期损益的支出不再进行调整。

7.3.4　内部研究开发费用的账务处理

为了正确计算企业的利润，以及合理地对无形资产进行确认，需要设置“研发支出”科目，以反映企业内部在研发过程中发生的支出。“研发支出”科目应当按照研究开发项目，分别“费用化支出”与“资本化支出”进行明细核算。企业的研发支出包括直接发生的和分配计入的两部分。直接发生的研发支出，包括研发人员工资、材料费，以及相关设备折旧费等；分配计入的研发支出，是指企业同时从事多项研究开发活动时，所发生的支出按照合理的标准在各项研究开发活动之间进行分配计入的部分。研发支出无法明确分配的，应当计入当期损益，不计入开发活动的成本。

企业自行开发无形资产发生的研发支出，对于不满足资本化条件的，应当借记“研发支出——费用化支出”科目，满足资本化条件的，借记“研发支出——资本化支出”科目，贷记“原材料”“银行存款”“应付职工薪酬”等科目；研究开发项目达到预定用途形成无形资产时，应按“研发支出——资本化支出”科目的余额，借记“无形资产”科目，贷记“研发支出——资本化支出”科目。期末，企业应将本科目归集的费用化支出金额转入“管理费用”科目，借记“管理费用”科目，贷记“研发支出——费用化支出”科目。本科目期末借方余额，反映企业正在进行中的研究开发项目中满足资本化条件的支出。

【例 7-5】龙盛公司因生产产品的需要，组织研究人员进行一项技术发明。在研发过程中发生材料费 120 000 元，应付研发人员薪酬 80 000 元，支付设备租金 6 000 元。根据我国会计准则的规定，上述各项支出应予以资本化的部分是 116 000 元，应予以费用化的部分是 90 000 元。另外，该项技术又成功申请了国家专利，在申请专利过程中发生注册费 20 000 元、聘请律师费 5 000 元。

费用化支出＝90 000(元)　　资本化支出＝116 000＋20 000＋5 000＝141 000(元)

(1) 研发支出发生时。

借：研发支出——费用化支出　　90 000
　　　　　　——资本化支出　　141 000
　贷：原材料　　120 000
　　　应付职工薪酬　　80 000
　　　银行存款　　31 000

(2) 研发项目达到预定用途时。

借：无形资产　　141 000
　贷：研发支出——资本化支出　　141 000

(3) 期末结转费用化支出时。

借：管理费用　　90 000
　贷：研发支出——费用化支出　　90 000

7.4　无形资产的后续计量

7.4.1　无形资产使用寿命的确定内容

无形资产的后续计量以其使用寿命为基础。企业应当于取得无形资产时，分析判断其使用寿命。无形资产的使用寿命有限的，应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计量单位数量；无法预见无形资产为企业带来经济利益期限的，应当视为使用寿命不确定的无形资产。

1. 估计无形资产使用寿命应考虑的因素

无形资产的使用寿命包括法定寿命和经济寿命两个方面：有些无形资产的使用寿命受法律、规章或合同的限制，称为法定寿命；经济寿命，是指无形资产可以为企业带来经济利益的年限。

在估计无形资产的使用寿命时，应当综合考虑各方面相关因素的影响，其中通常应当考虑的因素：①运用该资产生产的产品通常的寿命周期、可获得的类似资产使用寿命的信息；②技术、工艺等方面的现实情况及对未来发展的估计；③以该资产生产的产品或提供的服务的市场需求情况；④现在或潜在的竞争者预期将采取的行动；⑤为维持该资产产生未来经济利益的能力预期的维护支出，以及企业预计支付有关支出的能力；⑥对该资产的控制期限，以及对该资产使用的法律或类似限制，如特许使用期间、租赁期等。⑦与企业持有的其他资产使用寿命的关联性等。

2. 无形资产使用寿命的确定

(1) 源自合同性权利或其他法定权利取得的无形资产，其使用寿命不应超过合同性权利或其他法定权利的期限。但如果企业使用资产预期的期限短于合同性权利或其他法定权利规定的期限的，则应当按照企业预期使用的期限确定其使用寿命。例如，企业取得一项专利技术，法律保护期间为 20 年，企业预计运用该专利生产的产品在未来 15 年内会为企业带来经济利益。就该项专利技术，第三方企业承诺在 5 年内以其取得之日公允价值的 60%购买该专利权，从企业管理层目前的持有计划来看，准备在 5 年内将其出售给第三方。为此，该项专利权的实际使用寿命为 5 年。

如果合同性权利或其他法定权利能够在到期时因续约等延续，则仅当有证据表明企业续约不需要付出重大成本时，续约期才能够包括在使用寿命的估计中。下列情况下，一般说明企业无须付出重大成本即可延续合同性权利或其他法定权利：①有证据表明合同性权利或法定权利将被重新延续，如果在延续之前需要第三方同意，则还需有第三方将会同意的证据；②有证据表明为获得重新延续所必需的所有条件将被满足，以及企业为延续持有无形资产所付出的成本，与预期从重新延续中流入企业的未来经济利益相比不具有重要性。如果企业为延续无形资产持有期间而付出的成本，与预期从重新延续中流入企业的未来经济利益相比具有重要性，则从本质上看是企业获得的一项新的无形资产。

(2) 没有明确的合同或法律规定无形资产的使用寿命的，企业应当综合各方面情况，如聘请相关专家进行论证或与同行业的情况进行比较，以及企业的历史经验等，来确定无



形资产为企业带来未来经济利益的期限。如果经过这些努力，仍确实无法合理确定无形资产为企业带来经济利益期限，再将其作为使用寿命不确定的无形资产。例如，企业通过公开拍卖取得一项出租车运营许可，按照所在地规定，以现有出租运营许可为限，不再授予新的运营许可，而且在旧的出租车报废以后，其运营许可可用于新的出租车。企业估计在有限的未来，其将持续经营出租车行业。对于该运营许可，其为企业带来未来经济利益的期限从目前情况看无法可靠估计，应视为使用寿命不确定的无形资产。

3. *无形资产使用寿命的复核*

企业至少应当于每年年度终了，对使用寿命有限的无形资产的使用寿命进行复核。如果有证据表明无形资产的使用寿命与以前估计不同的，应当改变其摊销期限，并按照会计估计变更进行处理。例如，企业使用的某项专利权，原预计使用寿命为 10 年，使用至第 4 年年末，该企业计划再使用 1 年即不再使用，为此，在第 4 年年末，企业应当变更该项无形资产的使用寿命，并作为会计估计变更进行处理。又如，某项无形资产计提了减值准备，这可能表明企业原估计的摊销期限需要做出变更。

企业应当在每个会计期间对使用寿命不确定的无形资产的使用寿命进行复核。如果有证据表明该无形资产的使用寿命是有限的，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》进行处理，并按照使用寿命有限的无形资产的处理原则进行会计处理。

7.4.2　使用寿命有限的无形资产摊销

使用寿命有限的无形资产，应以成本减去累计摊销额和累计减值损失后的余额进行后续计量。使用寿命有限的无形资产，应在其预计的使用寿命内采用系统合理的方法，对应摊销金额进行摊销。

1. *应摊销金额*

无形资产的应摊销金额，是指其成本扣除预计残值后的金额。已计提减值准备的无形资产，还应扣除已计提的无形资产减值准备累计金额。

2. *摊销期和摊销方法*

无形资产的摊销期自其可供使用时(即其达到预定用途)开始至终止确认时止。在无形资产的使用寿命内系统地分摊其应摊销金额，存在多种方法。这些方法包括直线法、产量法等。对某项无形资产摊销所使用的方法，应依据从资产中获取的预期未来经济利益的预计消耗方式来选择，并一致地运用于不同会计期间。例如，受技术陈旧因素影响较大的专利权和专有技术等无形资产，可采用类似固定资产加速折旧的方法进行摊销；有特定产量限制的特许经营权或专利权，应采用产量法进行摊销。

持有待售的无形资产不进行摊销，按照账面价值与公允价值减去处置费用后的净额孰低进行计量。

无形资产摊销一般按月进行。当月增加的无形资产，当月开始摊销；当月减少的无形资产，当月不再摊销。



1) 残值的确定

无形资产的残值一般为零，除非有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时愿意以一定的价格购买该项无形资产。或者存在活跃的市场，通过市场可以得到无形资产使用寿命结束时的残值信息，并且从目前情况看，在无形资产使用寿命结束时，该市场还可能存在的情况下，可以预计无形资产的残值。

无形资产的残值意味着在其经济寿命结束之前，企业预计将会处置该无形资产，并且从该处置中获得利益。估计无形资产的残值应以资产处置时的可收回金额为基础，此时的可收回金额，是指在预计出售日，出售一项使用寿命已满且处于类似使用状况下，同类无形资产预计的处置价格(扣除相关税费)。残值确定以后，在持有无形资产的期间内，至少应于每年年末进行复核，预计其残值与原估计金额不同的，应按照会计估计变更进行处理。如果无形资产的残值重新估计以后高于其账面价值的，则无形资产不再摊销，直至残值降至低于账面价值时再恢复摊销。

2) 使用寿命有限的无形资产摊销的会计处理

使用寿命有限的无形资产应当在其预计的使用寿命内，采用合理的摊销方法进行摊销。现行会计准则借鉴了国际会计准则的做法，规定无形资产的摊销金额一般应确认为当期损益，计入管理费用。如果某项无形资产包含的经济利益是通过所生产的产品或其他资产实现的，无形资产的摊销金额可以计入产品或其他资产的成本中。按月摊销无形资产时，借记“管理费用”“制造费用”“其他业务成本”等科目，贷记“累计摊销”科目。

【例 7-6】龙盛公司 2017 年 1 月 1 日购入两项无形资产情况如下：专利权入账价值 400 000 元。用于产品生产、摊销期 8 年。土地使用权入账价值 600 000 元，摊销期 20 年，采用直线法摊销。2017 年这两项无形资产摊销额计算过程如下。

专利权年摊销额＝400 000÷8＝50 000(元)

土地使用权年摊销额＝600 000÷20＝30 000(元)

借：制造费用——专利权　　50 000
　　管理费用——土地使用权　　30 000
　　贷：累计摊销　　80 000

企业应当至少于每年年度终了，对使用寿命有限的无形资产的使用寿命及未来经济利益消耗方式进行复核。无形资产的预计使用寿命及未来经济利益消耗方式与以前估计不同，应该改变摊销期限和摊销方法。

3. 使用寿命不确定的无形资产减值测试

根据可获得的情况判断，有确凿证据表明无法合理估计其使用寿命的无形资产，才能作为使用寿命不确定的无形资产。企业不得随意判断使用寿命不确定的无形资产。按照《企业会计准则第 6 号——无形资产》规定，对于使用寿命不确定的无形资产，在持有期间内不需要摊销，如果期末重新复核后仍为不确定的，应当在每个会计期间进行减值测试，严格按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定，需要计提减值准备的，相应计提有关的减值准备。账务处理为借记“资产减值损失”科目，贷记“无形资产减值准备”科目。



7.4.3　无形资产的减值

由于无形资产所带来的收益具有很大的不确定性，资产负债表日企业应对无形资产的账面价值进行检查。如果出现减值迹象，应对无形资产的可收回金额进行估计，如果无形资产预计可收回金额低于其账面价值，应当计提减值准备。

无形资产的可收回金额，是指下列两者的较高者：无形资产的公允价值减去处置费用后的金额；无形资产的预计未来现金流量的现值。

企业已确认的无形资产减值，应按无形资产的账面价值与可收回金额的差额，借记“资产减值损失”，贷记“无形资产减值准备”科目。无形资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

【例 7-7】龙盛公司 2015 年 1 月 1 日购入一项用于产品生产的专利权，实际支付价款 400 万元，预计使用年限为 10 年。2016 年 12 月 31 日，该项专利权发生减值，其公允价值减去处置费用后的净值为 288 万元，预计未来现金流量的现值为 280 万元。根据以上资料，龙盛公司会计处理如下。

(1) 2016 年 12 月 31 日在计提减值准备前的账面价值＝400－(400÷10)×2＝320(万元)。

(2) 无形资产应计提减值准备＝320－288＝32(万元)。

借：资产减值损失　　320 000

　　贷：无形资产减值准备　　320 000

(3) 计算剩余使用年限内专利权的年摊销额＝288÷8＝36(万元)。

借：制造费用　　360 000

　　贷：累计摊销　　360 000

对使用寿命不确定的无形资产，应当在每个会计期间进行减值测试。如经减值测试表明已发生减值，则需要计提相应的减值准备。

【例 7-8】龙盛公司 2016 年 1 月 1 日购入一项市场领先的畅销产品的商标成本为 8 000 万元，该商标按照法律规定还有 8 年的使用寿命，但是在保护期届满时，龙盛公司可每 10 年以较低的手续费申请延期，同时，龙盛公司有充分的证据表明其有能力申请延期。此外，有关的调查表明，根据产品生产周期、市场竞争等方面情况综合判断，该商标将在不确定的期间内为企业带来现金流量。根据上述情况，该商标可视为使用寿命不确定的无形资产，在持有期间不需要进行摊销。2017 年年底，龙盛公司对该商标按照资产减值的原则进行减值测试，以测试表明该商标已发生减值。2017 年年底，该商标的公允价值为 7 000 万元。则龙盛公司的会计处理如下。

(1) 2016 年 1 月 1 日购入商标时。

借：无形资产——商标权　　80 000 000

　　贷：银行存款　　80 000 000

(2) 2017 年发生减值时。

借：资产减值损失(80 000 000－70 000 000)　　10 000 000

　　贷：无形资产减值准备　　10 000 000

7.5 无形资产的处置

无形资产的处置，是指由于无形资产出售、对外出租、对外捐赠，或者是无法为企业带来未来经济利益(报废)时，对无形资产的转销并终止确认。

7.5.1 无形资产的出售

企业出售无形资产，表明企业放弃无形资产的所有权。《企业会计准则第 6 号——无形资产》规定，企业出售无形资产时，应将所取得的价款与该无形资产账面价值的差额，作为资产处置利得或损失(营业外收入或营业外支出)。同时，按现行税法的规定，转让无形资产(土地使用权除外)的增值税税率为 6%，转让土地使用权的增值税税率为 11%。

出售无形资产时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目；按已摊销的累计摊销额，借记“累计摊销”科目；原已计提减值准备的，借记“无形资产减值准备”科目；按应支付的相关税费，贷记“应交税费”等科目；按其账面余额，贷记“无形资产”科目，按其差额，贷记“营业外收入——处置非流动资产利得”科目或借记“营业外支出——处置非流动资产损失”科目。

【例 7-9】龙盛公司为增值税一般纳税人，出售一项商标权，所得的不含税价款为 1 200 000 元，根据《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36 号)，应缴纳的增值税为 72 000 元(适用增值税税率为 6%，不考虑其他税费)。该商标权成本为 3 000 000 元，出售时已摊销金额为 1 800 000 元，已计提的减值准备为 300 000 元。龙盛公司的会计处理如下。

借：银行存款	1 272 000	
累计摊销	1 800 000	
无形资产减值准备	300 000	
贷：无形资产		3 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)		72 000
营业外收入——处置非流动资产利得		300 000

7.5.2 无形资产的出租

无形资产出租，是指企业将所拥有的无形资产的使用权让渡给他人，并收取租金与企业日常活动相关的其他经营活动业务，如出租商标使用权等。出租无形资产应收取的租金，一般可以按照固定金额或者销售额的一定百分比等方法计算。在满足收入确认条件的情况下，应确认相关的收入及成本。无形资产出租业务作为经营活动业务的一部分，其取得的租金收入作为营业收入，计入其他业务收入，确认时，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”科目；摊销出租无形资产的成本和发生与转让有关的各种费用支出时，借记“其他业务成本”“税金及附加”等科目，贷记“累计摊销”“应交税费”等科目。

【例 7-10】2017 年 5 月 8 日，龙盛公司将产品商标权出租给 A 公司使用，租期 4 年，每年收取不含税租金 150 000 元，根据《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财



税〔2016〕36 号)，龙盛公司为增值税一般纳税人，应缴纳的增值税为 9 000 元(适用增值税税率为 6%)。在出租期间内龙盛公司不再使用该商标权。出租商标权初始入账价值为 1 800 000 元，预计使用年限为 15 年，采用直线法摊销。假定按年摊销商标权，且不考虑增值税以外的其他相关税费。

龙盛公司的会计处理如下。

(1) 每年取得租金、确认收入。

借：银行存款	159 000	
贷：其他业务收入		150 000
应交税费——应交增值税(销项税额)		9 000

(2) 出租期内每年对该商标权进行摊销。

借：其他业务成本	120 000	
贷：累计摊销		120 000

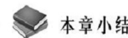
7.5.3　无形资产的报废

无形资产未来能否给企业带来经济利益，由于受到很多不可预知因素的影响，而变得具有很大的不确定性。如果在无形资产使用的某一个期间，由于各种因素的影响，使得无形资产预期不能为企业带来未来的经济利益，则不再符合无形资产的定义，应将该无形资产转入报废并予以注销。报废无形资产的账面价值作为非流动资产处置损失，应予以转销，计入营业外支出。转销时，应按已计提的累计摊销，借记“累计摊销”科目；按其账面余额，贷记“无形资产”科目；按其差额，借记“营业外支出”科目。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

【例 7-11】由于生产技术的快速发展，龙盛公司对有关因素进行综合判断，A 专利权未来给企业带来经济利益已经变得非常困难，因此公司按规定将其作报废处理。A 专利权作报废处理时账面余额 520 000 元，已摊销 460 000 元，已累计计提的减值准备为 20 000 元。

报废损失＝520 000－460 000－20 000＝40 000(元)

借：累计摊销	460 000	
无形资产减值准备	20 000	
营业外支出——处置非流动资产损失	40 000	
贷：无形资产		520 000



本章小结

无形资产，是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产，通常包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权、土地使用权等。无形资产的分类，按取得来源不同可分为外购的无形资产、自行开发的无形资产、投资者投入的无形资产、企业合并取得的无形资产、债务重组取得的无形资产、以非货币性资产交换取得的无形资产，以及政府补助取得的无形资产等；按其使用寿命是否有期限可分为有期限无形资产和无期限无形资产。无形资产来源不同，其初始计量也不同。

在后续计量中，使用寿命确定的无形资产应自取得当月起在摊销期限内分期摊销，摊销方法一般为直线法。使用寿命不确定的无形资产不需要摊销，当发生减值时应计提减值准备，无形资产计提减值准备后不得转回。

企业出售无形资产时，应将所取得的价款与该无形资产账面价值的差额作为资产处置利得或损失(营业外收入或营业外支出)。企业将所拥有的无形资产的使用权让渡给他人，其取得的租金收入作为营业收入，计入其他业务收入。

本 章 习 题

1. 判断题

(1) 研究开发支出中的研究阶段的支出应资本化，计入无形资产成本。 ( )

(2) 在我国研究与开发费用应在成功申请专利以后，将其转入无形资产的价值。 ( )

(3) 无形资产有的有期限，有的没有期限。 ( )

(4) 无形资产摊销期限一经确定，不得随意改变。 ( )

(5) 无形资产只能转让使用权，而不能转让所有权。 ( )

(6) 无形资产，是指企业为生产商品、提供劳务、出租给他人，或为管理目的而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产。 ( )

(7) 某企业以 50 万元外购一项专利权，同时还发生相关费用 6 万元外购无形资产的成本，包括购买价款、进口关税和其他税费，以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。那么，该外购专利权的入账价值为 56 万元。 ( )

(8) 对自行开发并按法律程序申请取得的无形资产，按在研究与开发过程中发生的材料费用，直接参与开发人员的工资及福利费，开发过程中发生的租金、借款费用，以及注册费、聘请律师费等费用作为无形资产的实际成本。 ( )

(9) 已计入各期费用的研究费用，在该项无形资产获得成功并依法申请专利时，再将原已计入费用的研究费用予以资本化。 ( )

(10) 无形资产的后续支出应判断是否可以资本化，符合资本化条件的应予以资本化，计入无形资产成本。不符合资本化条件的，应直接计入当期费用。 ( )

2. 计算与业务分析题

1) 某公司正在研究和开发一项新工艺，2016 年 1～10 月发生的各项研究、调查、试验等费用 100 万元，2016 年 10～12 月发生材料人工等各项支出 60 万元，在 2016 年 9 月末，该公司已经可以证实该项新工艺必然开发成功，并满足无形资产确认标准。2017 年 1～6 月又发生材料费用、直接参与开发人员的工资、场地设备等租金和注册费等支出 240 万元。2017 年 6 月末该项新工艺完成，达到了预定可使用状态。

要求：根据以上资料，编制相关会计分录。(答案以万元为单位)

2) A 公司有关无形资产业务如下：

(1) 2014 年 1 月，A 公司以银行存款 2 400 万元购入一项土地使用权(不考虑相关税费)。该土地使用权年限为 60 年。

(2) 2014 年 6 月，A 公司研发部门准备研究开发一项专利技术，在研究阶段，企业为了研究成果的应用研究、评价，以银行存款支付了相关费用 600 万元。



(3) 2014 年 8 月，上述专利技术研究成功，转入开发阶段。企业将研究成果应用于该项专利技术的设计，直接发生的研发人员工资、材料费，以及相关设备折旧费分别为 800 万元、1 300 万元和 200 万元，同时以银行存款支付了其他相关费用 100 万元。以上开发支出均满足无形资产的确认条件。

(4) 2014 年 10 月，上述专利技术的研究开发项目达到预定用途，形成无形资产。A 公司预计该专利技术的预计使用年限为 10 年。A 公司无法可靠确定与该专利技术有关的经济利益的预期实现方式。

(5) 2015 年 4 月，A 公司利用上述外购的土地使用权，自行开发建造厂房。厂房于 2015 年 9 月达到预定可使用状态，累计所发生的必要支出 5 550 万元(不包含土地使用权)。该厂房预计使用寿命为 10 年，预计净残值为 50 万元。假定 A 公司对其采用年数总和法计提折旧。

(6) 2017 年 5 月，A 公司研发的专利技术预期不能为企业带来经济利益，经批准将其予以转销。

要求：编制 A 公司 2014 年 1 月购入该项土地使用权的会计分录。

① 编制土地使用权 2014 年摊销的会计分录，并计算 A 公司 2014 年 12 月 31 日的该项土地使用权的账面价值。

② 编制 A 公司 2014 年研制开发专利技术的有关会计分录。

③ 计算 A 公司研制开发的专利技术至 2016 年年末累计摊销的金额。(假定没有计提减值准备)

④分析土地使用权是否应转入该厂房的建造成本；计算 A 公司自行开发建造的厂房 2016 年计提的折旧额。

⑤ 编制 A 公司该项专利技术 2017 年 5 月予以转销的会计分录。

(以上答案中的金额单位用万元表示)

第 8 章

投资性房地产

学习目标

通过本章的学习，理解投资性房地产的概念和分类，投资性房地产的确认条件；掌握投资性房地产的初始计量、后续计量及房地产处置的原则。

技能要求

掌握投资性房地产初始成本的计量与核算；熟练掌握成本模式和公允价值模式计量的会计处理；掌握投资性房地产处置的核算。



导入案例

龙盛公司从事土地开发与建设业务，与土地使用权及地上建筑物相关的交易或事项如下：

(1) 2010 年 1 月 10 日，龙盛公司取得股东作为出资投入的一宗土地使用权及地上建筑物。取得时，土地使用权的公允价值为 5 600 万元，地上建筑物的公允价值为 3 000 万元，上述土地使用及地上建筑物供管理部门办公使用，预计使用 50 年。

(2) 2012 年 1 月 20 日，以出让方式取得一宗土地使用权，实际成本为 900 万元，预计使用 50 年。2012 年 2 月 2 日，龙盛公司在上述土地上开始建造商业设施，建成后作为自营住宿、餐馆的场地。2013 年 9 月 20 日，商业设施达到预定可使用状态，共发生建造成本 6 000 万元。该商业设施预计使用 20 年。因建造的商业设施部分具有公益性质，龙盛公司于 2013 年 5 月 10 日收到国家拨付的补助资金 30 万元。

(3) 2012 年 7 月 1 日，龙盛公司以出让方式取得一宗土地使用权，实际成本为 1 400 万元，预计使用 70 年。2013 年 5 月 15 日，龙盛公司在该块土地上开始建设一住宅小区，建成后对外出售。至 2013 年 12 月 31 日，住宅小区尚未完工，共发生开发成本 12 000 万元(不包括土地使用权成本)。

(4) 2013 年 2 月 5 日，以转让方式取得一宗土地使用权，实际成本 1 200 万元，预计使用 50 年，取得当月，龙盛公司在该块土地上开工建造办公楼。至 2013 年 12 月 31 日，办公楼尚未达到可使用状态，实际发生工程成本 3 000 万元。

2013 年 12 月 31 日，龙盛公司董事会决定办公楼建成后对外出租。该日，上述土地使用权的公允价值为 1 300 万元，在建办公楼的公允价值为 3 200 万元。

龙盛公司对作为无形资产的土地使用权采用直线法摊销，对作为固定资产的地上建筑物采用年限平均法计提折旧，土地使用权及地上建筑物的预计净残值均为零，对投资性房地产采用成本模式进行后续计量。

要求：根据上述资料，不考虑其他因素，龙盛公司如何作相应的账务处理呢？

8.1　投资性房地产概述

房地产，通常是土地和房屋及其权属的总称。在我国，土地归国家或集体所有，企业只能取得土地使用权。因此，房地产中的土地，是指土地使用权。房屋，是指土地上的房屋等建筑物及构筑物。在市场经济条件下，房地产市场日益活跃，企业持有的房地产除了用作自身管理、生产经营活动场所和对外销售之外，出现了将房地产用于赚取租金或增值收益的活动，甚至是个别企业的主营业务。用于出租或增值的房地产就是投资性房地产。投资性房地产在用途、状态、目的等方面与企业自用的厂房、办公楼等作为生产经营场所的房地产，和房地产开发企业用于销售的房地产是不同的。《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》(以下简称投资性房地产准则)规范了投资性房地产的确认、计量和相关信息的披露。

8.1.1　投资性房地产的定义与特征

投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产。投资性房地产应当能够单独计量和出售。投资性房地产具有以下特征。

(1) 投资性房地产是一种经营活动。

投资性房地产的主要形式是出租建筑物、出租土地使用权，这实质上属于一种让渡资

产使用权行为。房地产租金，就是让渡资产使用权取得的使用费收入，是企业为完成其经营目标所从事的经营性活动，以及与之相关的其他活动形成的经济利益总流入。投资性房地产的另一种形式是持有并准备增值后转让的土地使用权，尽管其增值收益通常与市场供求、经济发展等因素相关，但目的是为了增值后转让以赚取增值收益，也是企业为完成其经营目标所从事的经营性活动，以及与之相关的其他活动形成的经济利益总流入。

(2) 投资性房地产在用途、状态、目的等方面，区别于作为生产经营场所的房地产和用于销售的房地产。

这就需要将投资性房地产单独作为一项资产核算和反映，与自用的厂房、办公楼等房地产和作为存货(已建完工商品房)的房地产加以区别，从而更加清晰地反映企业所持有房地产的构成情况和盈利能力。

8.1.2 投资性房地产的范围

投资性房地产，主要包括已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权和已出租的建筑物。

1. 属于投资性房地产的项目

1) 已出租的土地使用权

已出租的土地使用权，是指企业通过出让或转让方式取得并以经营租赁方式出租的土地使用权。企业计划用于出租但尚未出租的土地使用权，不属于此类。对于以经营租赁方式租入土地使用权再转租给其他单位的，不能确认为投资性房地产。

【例 8-1】2017 年 5 月 10 日，龙盛公司与乙公司签订了一项经营租赁合同，约定自 2017 年 6 月 1 日起，龙盛公司以年租金 8 000 000 元租赁使用乙公司拥有的一块 400 000 平方米的场地，租赁期为 8 年。2017 年 7 月 1 日，龙盛公司又将这块场地转租给丙公司，以赚取租金差价，租赁期为 5 年。以上交易假设不违反国家有关规定。

本例中，对于龙盛公司而言，这项土地使用权不能予以确认，也不属于其投资性房地产。对于乙公司而言，自租赁期开始日(2017 年 6 月 1 日)起，这项土地使用权属于投资性房地产。

2) 持有并准备增值后转让的土地使用权

持有并准备增值后转让的土地使用权，是指企业通过出让或转让方式取得并准备增值后转让的土地使用权。但是，按照国家有关规定认定的闲置土地，不属于持有并准备增值的土地使用权。

3) 已出租的建筑物

已出租的建筑物，是指企业拥有产权并以经营租赁方式出租的房屋等建筑物，包括自行建造或开发活动完成后用于出租的建筑物。例如，甲公司将其拥有的某栋厂房整体出租给乙公司，租赁期 2 年。对于甲公司而言，自租赁期开始日起，该栋厂房属于投资性房地产。企业在判断和确认已出租的建筑物时，应当把握以下要点。

(1) 用于出租的建筑物，是指企业拥有产权的建筑物。企业以经营租赁方式租入再转租的建筑物，不属于投资性房地产。



【例 8-2】A 企业与 B 企业签订了一项经营租赁合同，B 企业将其持有产权的一栋办公楼出租给 A 企业，为期 5 年。A 企业一开始将该办公楼改装后用于自行经营餐馆。3 年后，由于连续亏损，A 企业将餐馆转租给 C 公司，以赚取租金差价。这种情况下，对于 A 企业而言，该栋楼不属于其投资性房地产；对于 B 企业而言，则属于其投资性房地产。

(2) 已出租的建筑物是企业已经与其他方签订了租赁协议，约定以经营租赁方式出租的建筑物。一般应自租赁协议规定的租赁期开始日起，经营租出的建筑物才属于已出租的建筑物。通常情况下，对企业持有以备经营出租的空置建筑物，如董事会或类似机构作出书面决议，明确表明将其用于经营租出且持有意图短期内不再发生变化的，即使尚未签订租赁协议，也应视为投资性房地产。这里的空置建筑物，是指企业新购入、自行建造或开发完成但尚未使用的建筑物，以及不再用于日常生产经营活动且经整理后达到可经营出租状态的建筑物。

(3) 企业将建筑物出租，按租赁协议向承租人提供的相关辅助服务在整个协议中不重大的，应当将该建筑物确认为投资性房地产。企业将其办公楼出租，同时向承租人提供维护、保安等日常辅助服务，企业应当将其确认为投资性房地产。

【例 8-3】龙盛公司在白沙村购买了一栋写字楼，共 8 层。其中 1 层经营出租给某家大型超市，2 层和 3 层经营出租给乙公司，4～8 层经营出租给丙公司。龙盛公司同时为该写字楼提供安保、维修等日常辅助服务。本例中，龙盛公司将写字楼出租，同时提供的辅助服务不重大。对于龙盛公司而言，这栋写字楼属于龙盛公司的投资性房地产。

2. 不属于投资性房地产的项目

下列房地产不属于投资性房地产。

(1) 自用房地产，是指为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产，如企业生产经营用的厂房和办公楼属于固定资产，企业生产经营用的土地使用权属于无形资产。自用房地产的特征在于服务于企业自身的生产经营，其价值会随着房地产的使用而逐渐转移到企业的产品或服务中去，通过销售商品或提供服务为企业带来经济利益，在产生现金流量的过程中与企业持有的其他资产密切相关。例如，企业出租给本企业职工居住的宿舍，虽然也收取租金，但间接为企业自身的生产经营服务，因此具有自用房地产的性质。又如，企业拥有并自行经营的旅馆饭店。旅馆饭店的经营者在向顾客提供住宿服务的同时，还提供餐饮、娱乐等其他服务，其经营目的主要是通过向客户提供服务取得服务收入，因此，企业自行经营的旅馆饭店是企业的经营场所，应当属于自用房地产。

(2) 作为存货的房地产，通常指房地产开发企业在正常经营过程中销售的或为销售而正在开发的商品房和土地。这部分房地产属于房地产开发企业的存货，其生产、销售构成企业的主营业务活动，产生的现金流量也与企业的其他资产密切相关。因此，具有存货性质的房地产不属于投资性房地产。

从事房地产经营开发的企业依法取得的、用于开发后出售的土地使用权，属于房地产开发企业的存货，即使房地产开发企业决定待增值后再转让其开发的土地，也不得将其确认为投资性房地产。

实务中，存在某项房地产部分自用或作为存货出售、部分用于赚取租金或资本增值的



情形。如某项投资性房地产不同用途的部分能够单独计量和出售的，应当分别确认为固定资产(或无形资产、存货)和投资性房地产。例如，龙盛公司开发商建造了一栋商住两用楼盘，一层出租给一家大型超市，已签订经营租赁合同；其余楼层均为普通住宅，正在公开销售中。这种情况下，如果一层商铺能够单独计量和出售，应当确认为龙盛公司的投资性房地产，其余楼层为龙盛公司的存货，即开发产品。

8.1.3 投资性房地产的确认条件

投资性房地产只有在符合定义的条件下，同时满足下列条件的，才能予以确认：①与该投资性房地产有关的经济利益很可能流入企业；②该投资性房地产的成本能够可靠地计量。

对于已出租的土地使用权和已出租的建筑物，确认为投资性房地产的时点一般为租赁期开始日，即土地使用权和建筑物已进入出租状态，开始赚取租金的日期。但其中的企业持有以备经营出租、可视为投资性房地产的空置建筑物或在建建筑物，确认为投资性房地产的时点是企业董事会或类似机构就该事项做出正式书面决议的日期。对于持有并准备增值后转让的土地使用权，确认为投资性房地产的时点是企业将自用土地使用权停止自用，准备增值后转让的日期。

8.1.4 投资性房地产的后续计量模式

投资性房地产的后续计量模式有成本模式和公允价值模式两种。企业通常应该采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，有确凿证据表明公允价值能够持续可靠地取得的，也可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。同一个企业只能采用一种后续计量模式，不得对一部分投资性房地产采用成本模式计量，对另一部分投资性房地产采用公允价值模式计量。

企业选择公允价值模式，就应当对其所有投资性房地产采用公允价值模式计量。在极少数情况下，采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量的企业，有证据表明某项投资性房地产在首次取得时(或某项房地产在完成建造或开发活动后或改变用途后首次成为投资性房地产时)，其公允价值不能持续可靠地取得，应当对该投资性房地产采用成本模式计量直至其被处置，并且假设无残值。但是，采用成本模式对投资性房地产进行后续计量的企业，即使有证据表明某项投资性房地产在首次取得时(或某项房地产在完成建造或开发活动后或改变用途后首次成为投资性房地产时)，其公允价值能够持续可靠地取得，仍应当对该投资性房地产采用成本模式计量。

8.2 投资性房地产的初始计量

投资性房地产无论采用哪一种后续计量模式，取得时均应当按照成本进行初始计量。投资性房地产的成本，一般应当包括取得投资性房地产时和直至使该项投资性房地产达到预定可使用状态前所实际发生的各项必要的、合理的支出，如购买价款、土地开发费、建筑安装成本、应予以资本化的借款费用等。投资性房地产的取得渠道不同，成本的具体构成内容就会有所不同。



8.2.1　外购的投资性房地产

企业外购的房地产，只有在购入房地产的同时开始对外出租或用于资本增值，才能称为外购的投资性房地产。外购投资性房地产的实际成本，包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。

企业购入房地产，自用一段时间之后再改为出租或用于资本增值的，应当先将外购的房地产确认为固定资产或无形资产，自租赁期开始日或用于资本增值之日开始，才能从固定资产或无形资产转换为投资性房地产。

采用成本模式计量的企业，外购投资性房地产时，应按照取得时的实际成本，借记“投资性房地产”科目，贷记“银行存款”科目。采用公允价值模式计量的企业，应当在“投资性房地产”科目下设置“成本”和“公允价值变动”两个明细科目，分别核算投资性房地产的取得成本和持有期间的累计公允价值变动金额。外购投资性房地产时，按照取得时的实际成本，借记“投资性房地产——成本”科目，贷记“银行存款”科目。

【例 8-4】2017 年 9 月，龙盛公司计划购入写字楼用于对外出租。9 月 9 日，龙盛公司与 B 公司签订了经营租赁合同，约定自己写字楼购买日起，将该写字楼出租给 B 公司使用，租赁期为 3 年。9 月 30 日，龙盛公司购入写字楼，实际支付购买价款和相关税费共计 1 500 万元。根据租赁合同，租赁期开始日为 2017 年 10 月 1 日。

(1) 假定龙盛公司采用成本模式进行计量。

借：投资性房地产——写字楼	15 000 000	
贷：银行存款		15 000 000

(2) 假定龙盛公司采用公允价值模式进行计量。

借：投资性房地产——写字楼(成本)	15 000 000	
贷：银行存款		15 000 000

8.2.2　自行建造的投资性房地产

企业自行建造的房地产，只有在自行建造活动完成(达到预定可使用状态)的同时开始对外出租或用于资本增值，才能将自行建造的房地产确认为投资性房地产。自行建造投资性房地产的成本，由建造该项房地产达到预定可使用状态前发生的必要支出构成。

企业自行建造房地产达到预定可使用状态后一段时间才对外出租或用于资本增值的，应当先将自行建造的房地产确认为固定资产、无形资产或存货，自租赁期开始日或用于资本增值之日开始，从固定资产、无形资产或存货转换为投资性房地产。

自行建造投资性房地产，其成本由建造该项资产达到预定可使用状态前发生的必要支出构成，包括土地开发费、建筑成本、安装成本、应予以资本化的借款费用、支付的其他费用和分摊的间接费用等。建造过程中发生的非正常性损失，直接计入当期营业外支出，不计入建造成本。

采用成本模式计量的企业，自行建造的投资性房地产达到预定可使用状态时，应按照取得时的实际成本，借记“投资性房地产”科目，贷记“在建工程”或“开发产品”科目。采用公允价值模式计量的企业，自行建造的投资性房地产达到预定可使用状态时，应按照

取得时的实际成本，借记“投资性房地产——成本”科目，贷记“在建工程”或“开发产品”科目。

【例 8-5】2017 年 1 月，龙盛公司以 900 万元的成本从其他单位购入一项土地使用权，用于自行建造两栋厂房。2017 年 11 月 30 日，两栋厂房同时完工，实际造价均为 2 000 万元，能够单独出售。同日，龙盛公司董事会做出书面决议，将其中一栋厂房用于经营出租，并与 A 公司签订了经营租赁合同，将该栋厂房出租给 A 公司使用，租赁期 3 年，租赁期开始日为 2017 年 12 月 1 日。另外一栋厂房作为生产车间，用于本企业的产品生产。

(1) 假定龙盛公司采用成本模式进行计量。

借：固定资产——厂房　　20 000 000
　　投资性房地产——厂房　　20 000 000
　　贷：在建工程　　40 000 000
借：投资性房地产——土地使用权　　4 500 000
　　贷：无形资产——土地使用权　　4 500 000

(2) 假定龙盛公司采用公允价值模式进行计量。

借：固定资产——厂房　　20 000 000
　　投资性房地产——厂房(成本)　　20 000 000
　　贷：在建工程　　40 000 000
借：投资性房地产——土地使用权(成本)　　4 500 000
　　贷：无形资产——土地使用权　　4 500 000

8.3 投资性房地产的后续计量

投资性房地产的后续计量有成本和公允价值两种模式，通常应当采用成本模式计量，满足特定条件时也可以采用公允价值模式计量。但是，同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。

8.3.1 采用成本模式计量的投资性房地产

企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量。采用成本模式进行后续计量的投资性房地产，应当遵循以下会计处理规定。

(1) 应当按照固定资产或无形资产的有关规定，按期(月)计提折旧或摊销，借记“其他业务成本”等科目，贷记“投资性房地产累计折旧(摊销)”科目。

(2) 取得的租金收入，确认为其他业务收入，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”等科目。

(3) 投资性房地产存在减值迹象的，应当按照资产减值的有关规定进行处理。经减值测试后确定发生减值的，应当计提减值准备，借记“资产减值损失”科目，贷记“投资性房地产减值准备”科目。已经计提减值准备的投资性房地产，其减值损失在以后的会计期间不得转回。

【例 8-6】2015 年 6 月 30 日，龙盛公司购入一栋办公楼，实际支付购买价款和相关税费共计 1 800 万元。按直线法计提折旧，使用寿命为 20 年，预计净残值为零。2015 年 7 月



1 日将该栋办公楼开始出租给 B 企业使用，租赁合同约定，办公楼租赁期 6 年，B 企业每月末支付龙盛公司租金 8 万元。龙盛公司对投资性房地产采用成本模式进行后续计量。2017 年 10 月 31 日，办公楼出现减值迹象，经减值测试，确定其可收回金额为 1 400 万元。

(1) 2015 年 7 月 31 日，计提折旧。

月折旧额＝1800÷20÷12＝7.5(万元)

借：其他业务成本　　75 000

　　贷：投资性房地产累计折旧　　75 000

(2) 2015 年 7 月 31 日，收到租金。

借：银行存款　　80 000

　　贷：其他业务收入　　80 000

(3) 2017 年 10 月 31 日，计提减值准备。

投资性房地产账面价值＝1 800－7.5×28＝1 590(万元)

投资性房地产减值金额＝1 590－1 400＝190(万元)

借：资产减值损失　　1 900 000

　　贷：投资性房地产减值准备　　1 900 000

8.3.2 采用公允价值模式计量的投资性房地产

只有存在确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的情况下，企业才可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。企业一旦选择采用公允价值计量模式，就应当对其所有投资性房地产均采用公允价值模式进行后续计量。

1. 采用公允价值模式的前提条件

采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，应当同时满足下列条件。

(1) 投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场。所在地，通常指投资性房地产所在的城市。对于大中型城市，应当为投资性房地产所在的地区。

(2) 企业能够从活跃的房地产交易市场上，取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值做出合理的估计。同类或类似的房地产，对建筑物而言，是指所处地理位置和地理环境相同、性质相同、结构类型相同或相近、新旧程度相同或相近、可使用状况相同或相近的建筑物；对土地使用权而言，是指同一位置区域、所处地理环境相同或相近、可使用状况相同或相近的土地。

投资性房地产的公允价值，是指在公平交易中，熟悉情况的当事人之间自愿进行房地产交换的价格。确定投资性房地产的公允价值时，应当参照活跃市场上同类或类似房地产的现行市场价格(市场公开报价)；无法取得同类或类似房地产现行市场价格的，应当参照活跃市场上同类或类似房地产的最近交易价格，并考虑交易情况、交易日期、所在区域等因素，从而对投资性房地产的公允价值做出合理的估计；也可以基于预计未来获得的租金收益和相关现金流量予以计量。

2. 采用公允价值模式计量的会计处理

(1) 不对投资性房地产计提折旧或摊销，企业应当以资产负债表日投资性房地产的公

允价值为基础调整其账面价值。公允价值与原账面价值之间的差额确认为公允价值变动损益，计入当期损益。

资产负债表日，投资性房地产的公允价值高于原账面价值的差额，借记“投资性房地产——公允价值变动”科目，贷记“公允价值变动损益”科目；公允价值低于原账面价值的差额，借记“公允价值变动损益”科目，贷记“投资性房地产——公允价值变动”科目。

(2) 投资性房地产取得的租金收入，确认为其他业务收入，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”等科目。

【例 8-7】龙盛公司 2015 年 9 月 30 日购入一幢办公楼，实际支付购买价款和相关税费共计 3 000 万元。龙盛公司将此楼房用于出租，于 2015 年 10 月 1 日与丁公司签订了租赁协议，租期为 10 年，年租金为 120 万元，租金于每年年末结清。按照当地的房地产交易市场的价格体系，该房产 2015 年年末的公允价值为 3 200 万元，2016 年年末的公允价值为 3 120 万元。对此龙盛公司应作如下会计处理。

(1) 该投资性房地产的入账成本＝3 000(万元)。

(2) 取得该办公楼时。

借：投资性房地产——办公楼(成本)　　30 000 000
　　贷：银行存款　　30 000 000

(3) 2015 年年末取得租金时。

借：银行存款(1 200 000÷12×3)　　300 000
　　贷：其他业务收入　　300 000

(4) 2015 年年末当房产的公允价值达到 3 200 万元时，此时的账面价值为 3 000 万元，由此造成的增值 200 万元应作为当年的投资收益，具体处理如下。

借：投资性房地产——办公楼(公允价值变动)　　2 000 000
　　贷：公允价值变动损益　　2 000 000

(5) 2016 年年末取得租金时。

借：银行存款　　1 200 000
　　贷：其他业务收入　　1 200 000

(6) 2016 年年末当房产的公允价值达到 3 120 万元时，此时的账面价值为 3 200 万元，由此造成的贬值 80 万元应作为当年的投资损失，具体处理如下。

借：公允价值变动损益　　800 000
　　贷：投资性房地产——办公楼(公允价值变动)　　800 000

8.3.3 投资性房地产后续计量模式的变更

为保证会计信息的可比性，企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。只有在房地产市场比较成熟、有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得、可以满足采用公允价值模式条件的情况下，企业才能将投资性房地产的计量从成本模式转为公允价值模式。已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。

成本模式转为公允价值模式，应当作为会计政策变更处理，将计量模式变更时投资性房地产的公允价值与账面价值的差额，调整期初留存收益。按照计量模式变更日投资性房



地产的公允价值，借记“投资性房地产——成本”科目，按照已计提的折旧或摊销，借记“投资性房地产累计折旧(摊销)”科目，原已计提减值准备的，借记“投资性房地产减值准备”科目，按照原账面余额，贷记“投资性房地产”科目，按照公允价值与其账面价值之间的差额，贷记或借记“利润分配——未分配利润”“盈余公积”等科目。

【例 8-8】龙盛公司的投资性房地产原采用成本模式进行后续计量。由于龙盛公司所在地的房地产市场现已比较成熟，房地产的公允价值能够持续可靠地取得，可以满足采用公允价值模式的条件，龙盛公司决定从 2017 年 1 月 1 日起，对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。龙盛公司作为投资性房地产核算的资产有两项，一项是成本为 2 800 万元、累计已提折旧为 350 万元的办公楼；另一项是成本为 900 万元、累计已摊销金额为 225 万元的土地使用权。2017 年 1 月 1 日，办公楼的公允价值为 2 600 万元，土地使用权的公允价值为 800 万元。龙盛公司按净利润的 10%提取盈余公积。

(1) 办公楼转为公允价值模式计量。

科目	借方	贷方
借：投资性房地产——办公楼(成本)	26 000 000	
投资性房地产累计折旧	3 500 000	
贷：投资性房地产——办公楼		28 000 000
盈余公积		150 000
利润分配——未分配利润		1 350 000

(2) 土地使用权转为公允价值模式计量。

科目	借方	贷方
借：投资性房地产——土地使用权(成本)	8 000 000	
投资性房地产累计摊销	2 250 000	
贷：投资性房地产——土地使用权		9 000 000
盈余公积		125 000
利润分配——未分配利润		1 125 000

8.4　投资性房地产的后续支出

8.4.1　投资性房地产的后续支出的处理原则

投资性房地产的后续支出，是指已确认为投资性房地产的项目在持有期间发生的与投资性房地产使用效能直接相关的各种支出，如改建扩建支出、装修装潢支出、日常维修支出等。

投资性房地产发生的后续支出，如果延长了投资性房地产的使用寿命或明显改良了投资性房地产的使用效能，从而导致流入企业的经济利益超过了原先的估计，能够满足投资性房地产确认条件的，应当计入投资性房地产的成本。例如，企业为了使投资性房地产更加坚固耐用而对其进行改建、扩建所发生的支出，或为了提高投资性房地产使用效能而对其进行装修装潢所发生的支出，一般可以满足投资性房地产的确定条件，应当将其资本化，计入投资性房地产的成本。

投资性房地产发生的后续支出，如果只是维护或恢复投资性房地产原有的使用效能，不可能导致流入企业的经济利益超过原先的估计，应当在发生时计入当期损益。例如，企

业为了保持投资性房地产的正常使用效能而对其进行日常维护和修理所发生的支出，不能满足投资性房地产的确认条件，应当将其费用化，计入支付当期损益。

8.4.2 资本化的后续支出

与投资性房地产有关的后续支出，满足投资性房地产确认条件的，应当计入投资性房地产成本。例如，企业为了提高投资性房地产的使用效能，往往需要对投资性房地产进行改建、扩建而使其更加坚固耐用，或者通过装修而改善其室内装潢，改扩建或装修支出满足确认条件的，应当将其资本化。

(1) 采用成本模式进行后续计量的，投资性房地产进入改扩建或装修阶段后，应当将其账面价值转入改扩建工程。借记“投资性房地产——在建”“投资性房地产累计折旧”等科目，贷记“投资性房地产”科目；发生资本化的改良或装修支出，借记“投资性房地产——在建”科目，贷记“银行存款”“应付账款”等科目；改扩建或装修完成后，借记“投资性房地产”科目，贷记“投资性房地产——在建”科目。

(2) 采用公允价值模式进行后续计量的，投资性房地产进入改扩建或装修阶段，借记“投资性房地产——在建”科目，贷记“投资性房地产——成本”“投资性房地产——公允价值变动”等科目；发生资本化的改良或装修支出，借记“投资性房地产——在建”科目，贷记“银行存款”“应付账款”等科目；改扩建或装修完成后，借记“投资性房地产——成本”科目，贷记“投资性房地产——在建”科目。

(3) 企业对某项投资性房地产进行改扩建等再开发且将来仍作为投资性房地产的，再开发期间应继续将其作为投资性房地产，再开发期间不计提折旧或摊销。

【例 8-9】2017 年 3 月，龙盛公司与 B 企业的一项厂房经营租赁合同即将到期，该厂房按照成本模式进行后续计量，原价为 2 000 万元，已计提折旧 600 万元。为了提高厂房的租金收入，龙盛公司决定在租赁期满后对厂房进行改扩建，并与丙企业签订了经营租赁合同，约定自改扩建完工时将厂房出租给丙企业。3 月 15 日，与 B 企业签订的租赁合同到期，厂房进入改扩建工程。10 月 10 日，厂房改扩建工程完工，共发生支出 150 万元，通过银行存款支付，即日按照租赁合同出租给丙企业。

(1) 2017 年 3 月 15 日，投资性房地产转入改扩建工程。

	借方	贷方
借：投资性房地产——厂房(在建)	14 000 000	
投资性房地产累计折旧	6 000 000	
贷：投资性房地产——厂房		20 000 000

(2) 2017 年 3 月 15 日—2017 年 10 月 10 日，发生改建支出。

	借方	贷方
借：投资性房地产——厂房(在建)	1 500 000	
贷：银行存款		1 500 000

(3) 2017 年 10 月 10 日，改扩建工程完工。

	借方	贷方
借：投资性房地产——厂房	15 500 000	
贷：投资性房地产——厂房(在建)		15 500 000

【例 8-10】承【例 8-9】，现假定该厂房按照公允价值模式进行后续计量，3 月 15 日，厂房账面余额为 1 200 万元，其中成本 1 000 万元，累计公允价值变动 200 万元。



(1) 2017 年 3 月 15 日，投资性房地产转入改扩建工程。

借：投资性房地产——厂房(在建)　　12 000 000
　　贷：投资性房地产——厂房(成本)　　10 000 000
　　　　——厂房(公允价值变动)　　2 000 000

(2) 2017 年 3 月 15 日—2017 年 10 月 10 日，发生改建支出。

借：投资性房地产——厂房(在建)　　1 500 000
　　贷：银行存款　　1 500 000

(3) 2017 年 10 月 10 日，改扩建工程完工。

借：投资性房地产——厂房(成本)　　13 500 000
　　贷：投资性房地产——厂房(在建)　　13 500 000

8.4.3　费用化的后续支出

与投资性房地产有关的后续支出，不满足投资性房地产确认条件的，如企业对投资性房地产进行日常维护所发生的支出，应当在发生时计入当期损益。借记“其他业务成本”等科目，贷记“银行存款”等科目。

【例 8-11】龙盛公司 2017 年 10 月对其投资性房地产进行日常维修，以银行存款支付维修费 3 万元。

借：其他业务成本　　30 000
　　贷：银行存款　　30 000

8.5　投资性房地产的转换和处置

8.5.1　房地产的转换

1. 房地产的转换形式及转换日

房地产的转换，是指房地产用途的变更。企业有确凿证据表明房地产用途发生改变，满足下列条件之一的，应当将投资性房地产转换为其他资产或将其他资产转换为投资性房地产。

(1) 投资性房地产开始自用，相应地由投资性房地产转换为自用房地产。在此种情况下，转换日为房地产达到自用状态，企业开始将房地产用于生产商品、提供劳务或者经营管理的日期。

(2) 房地产企业将用于经营出租的房地产重新开发用于对外销售，从投资性房地产转为存货。在此种情况下，转换日为租赁期满、企业董事会或类似机构做出书面决议明确表示将其重新开发用于对外销售的日期。

(3) 作为存货的房地产改为出租，通常指房地产开发企业将其持有的开发产品以经营租赁的方式出租，存货相应地转换为投资性房地产。在此种情况下，转换日为房地产的租赁期开始日。租赁期开始日，是指承租人有权行使其使用租赁资产权利的日期。

(4) 自用建筑物停止自用，改为出租。即企业将原来用于生产商品、提供劳务或者经

营管理的房地产改用于出租，固定资产相应地转换为投资性房地产。在此种情况下，转换日为租赁期开始日。

(5) 自用土地使用权停止自用，改为赚取租金或资本增值。即企业将原来用于生产商品、提供劳务或者经营管理的土地使用权，改用于赚取租金或资本增值，该土地使用权相应地转换为投资性房地产。在此种情况下，转换日为自用土地使用权停止自用后，确定用于赚取租金或资本增值的日期。

以上所指确凿证据包括两个方面：一是企业董事会或类似机构应当就改变房地产用途形成正式的书面决议；二是房地产因用途改变而发生实际状态上的改变，如从自用状态改为出租状态。

2. 房地产转移的会计处理

1) 成本模式下的转换

(1) 投资性房地产转换为自用房地产。企业将采用成本模式计量的投资性房地产转换为自用房地产时，应当按该项投资性房地产在转换日的账面余额、累计折旧或摊销、减值等，分别转入“固定资产”“累计折旧”“固定资产减值准备”等科目，按其账面余额，借记“固定资产”，或“无形资产”科目，贷记“投资性房地产”科目。按已计提的折旧或摊销，借记“投资性房地产累计折旧(摊销)”科目，贷记“累计折旧”或“累计摊销”科目，原已计提减值准备的，借记“投资性房地产减值准备”科目，贷记“固定资产减值准备”或“无形资产减值准备”科目。

【例 8-12】2017 年 11 月 1 日，龙盛公司将出租在外的厂房收回，开始用于本企业生产商品。该项房地产账面价值为 3 765 万元，其中，原价 5 000 万元，累计已提折旧 1 235 万元。该项房地产在转换前采用成本计量模式。龙盛公司的账务处理如下：

	借方	贷方
借：固定资产	50 000 000	
投资性房地产累计折旧	12 350 000	
贷：投资性房地产——厂房		50 000 000
累计折旧		12 350 000

(2) 投资性房地产转换为存货。企业将采用成本模式计量的投资性房地产转换为存货时，应当按照该项房地产在转换日的账面价值，借记“开发产品”科目，按照已计提的折旧或摊销，借记“投资性房地产累计折旧(摊销)”科目。原已计提减值准备的，借记“投资性房地产减值准备”科目，按其账面余额，贷记“投资性房地产”科目。

【例 8-13】某房地产开发公司将其开发的一栋写字楼，以经营租赁方式出租给其他单位使用。2017 年 4 月 1 日，因租赁期满，该房地产开发公司将出租的写字楼收回，并作出书面决议，将写字楼重新开发用于对外销售。写字楼在转换前采用成本模式计量，账面原价为 2 900 万元，已计提的折旧为 210 万元，已计提的减值准备金额为 100 万元。

	借方	贷方
借：开发产品	25 900 000	
投资性房地产累计折旧	2 100 000	
投资性房地产减值准备	1 000 000	
贷：投资性房地产——写字楼		29 000 000



(3) 自用房地产转换为投资性房地产。企业将自用土地使用权或建筑物转换为采用成本模式计量的投资性房地产时，应当按该项建筑物或土地使用权在转换日的原价、累计折旧、减值准备等，分别转入“投资性房地产”“投资性房地产累计折旧(摊销)”“投资性房地产减值准备”科目，按其账面余额，借记“投资性房地产”科目，贷记“累计折旧”，或“累计摊销”科目，贷记“投资性房地产累计折旧(摊销)”科目。原已计提减值准备的，借记“固定资产减值准备”或“无形资产减值准备”科目，贷记“投资性房地产减值准备”科目。

【例 8-14】龙盛公司拥有一栋本公司总部办公使用的办公楼，公司董事会就将该栋办公楼用于出租形成了书面决议。2017 年 4 月 10 日，龙盛公司与乙公司签订了经营租赁协议，将这栋办公楼整体出租给乙公司使用，租赁期开始日为 2017 年 5 月 1 日，租期为 5 年。2017 年 5 月 1 日，这栋办公楼的账面余额 400 000 000 元，已计提折旧 4 000 000 元。假设龙盛公司所在城市不存在活跃的房地产交易市场。龙盛公司 2017 年 5 月 1 日的账务处理如下。

借：投资性房地产——办公楼　　400 000 000
　　累计折旧　　4 000 000
　　贷：固定资产——办公楼　　400 000 000
　　　　投资性房地产累计折旧　　4 000 000

(4) 作为存货的房地产转换为投资性房地产。企业将作为存货的房地产转换为采用成本模式计量的投资性房地产时，应当按该项存货在转换日的账面价值，借记“投资性房地产”科目。原已计提跌价准备的，借记“存货跌价准备”科目，按其账面余额，贷记“开发产品”等科目。

【例 8-15】甲公司是从事房地产开发的企业，2017 年 4 月 10 日，甲公司董事会就将其开发的一栋写字楼不再出售改用做出租形成了书面决议。甲公司遂与乙公司签订了租赁协议，将此写字楼整体出租给乙公司使用，租赁期开始日为 2017 年 5 月 1 日，租赁期为 5 年，2017 年 5 月 1 日，该写字楼的账面余额 800 000 000 元，未计提存货跌价准备，转换后采用成本模式进行后续计量。甲公司 2017 年 5 月 1 日的账务处理如下。

借：投资性房地产——写字楼　　800 000 000
　　贷：开发产品　　800 000 000

2) 公允价值模式下的转换

(1) 投资性房地产转换为自用房地产。企业将采用公允价值模式计量的投资性房地产转为自用房地产时，应当以其转换当日的公允价值作为自用房地产的账面价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。转换日，按该项投资性房地产的公允价值，借记“固定资产”或“无形资产”科目，按该项投资性房地产的成本，贷记“投资性房地产——成本”科目；按该项投资性房地产的累计公允价值变动，贷记或借记“投资性房地产——公允价值变动”科目；按其差额，贷记或借记“公允价值变动损益”科目。

【例 8-16】2017 年 11 月 1 日，租赁期满，龙盛公司将出租的写字楼收回，公司董事会就将该写字楼作为办公楼用于本公司的行政管理形成了书面决议。2017 年 11 月 1 日，该写字楼正式开始自用，相应由投资性房地产转换为自用房地产，当日的公允价值为 75 000 000 元。该项房地产在转换前采用公允价值模式计量，原账面价值为 71 200 000 元，

其中，成本为68 000 000元，公允价值变动为增值3 200 000元。龙盛公司的账务处理如下。

借：固定资产——写字楼　　75 000 000
　贷：投资性房地产——写字楼(成本)　　68 000 000
　　　　　　　　——写字楼(公允价值变动)　　3 200 000
　　公允价值变动损益　　3 800 000

(2) 投资性房地产转换为存货。企业将采用公允价值模式计量的投资性房地产转为存货时，应当以其转换当日的公允价值作为存货的账面价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。转换日，按该项投资性房地产的公允价值，借记“开发产品”等科目，按该项投资性房地产的成本，贷记“投资性房地产——成本”科目；按该项投资性房地产的累计公允价值变动，贷记或借记“投资性房地产——公允价值变动”科目；按其差额，贷记或借记“公允价值变动损益”科目。

【例8-17】某房地产开发公司将其开发的一栋写字楼，以经营租赁方式出租给其他单位使用。2017年4月1日，因租赁期满，该房地产开发公司将出租的写字楼收回，并作出书面决议，将写字楼重新开发用于对外销售。写字楼在转换前采用公允价值模式计量，原账面价值为3 100万元，其中，成本为2 900万元，公允价值变动(截至2017年12月31日)为200万元；2017年4月1日，写字楼的公允价值为3 150万元，其他条件不变。则该房地产开发公司将投资性房地产转换为存货的会计处理如下。

借：开发产品　　31 500 000
　贷：投资性房地产——写字楼(成本)　　29 000 000
　　　　　　　　——写字楼(公允价值变动)　　2 000 000
　　公允价值变动损益　　500 000

(3) 自用房地产转换为投资性房地产。企业将自用土地使用权或建筑物转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，应当按该项建筑物或土地使用权在转换日的公允价值，借记“投资性房地产——成本”科目；按已计提的累计摊销或累计折旧，借记“累计摊销”或“累计折旧”科目；按已计提减值准备的，借记“无形资产减值准备”“固定资产减值准备”科目，按其账面余额，贷记“固定资产”或“无形资产”科目。同时，转换日的公允价值小于账面价值，按其差额，借记“公允价值变动损益”科目；转换日的公允价值大于账面价值，按其差额，贷记“其他综合收益”科目。待该项投资性房地产处置时，因转换计入资本公积的部分应转入当期损益。

【例8-18】2016年8月，龙盛公司打算搬迁至新建办公楼，由于原办公楼处于商业繁华地段，龙盛公司准备将其出租，以赚取租金收入，已经公司董事会批准形成书面决议。2016年12月底，龙盛公司完成了搬迁工作，原办公楼停止自用。2017年1月1日，龙盛公司与乙公司签订了租赁协议，将其原办公楼租赁给乙公司使用，约定租赁期开始日为2017年1月1日，租赁期为3年。

在该例中，龙盛公司应当于租赁期开始日(2017年1月1日)，将自用房地产转换为投资性房地产。该办公楼所在地房地产交易活跃，公司能够从市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，假设龙盛公司对出租的该办公楼采用公允价值模式计量。

假设2017年1月1日，该办公楼的公允价值为38 000 000元，其原价为55 000 000元，已提折旧15 000 000元。龙盛公司2017年1月1日的账务处理如下。



借：投资性房地产——办公楼(成本)　　38 000 000
　　公允价值变动损益　　2 000 000
　　累计折旧　　15 000 000
　　贷：固定资产——办公楼　　55 000 000

(4) 作为存货的房地产转换为投资性房地产。企业将作为存货的房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，应当按该项存货在转换日的公允价值，借记“投资性房地产——成本”科目，原已计提跌价准备的，借记“存货跌价准备”科目，按其账面余额，贷记“开发产品”等科目。同时，转换日的公允价值小于账面价值，按其差额，借记“公允价值变动损益”科目；转换日的公允价值大于账面价值，按其差额，贷记“其他综合收益”科目。待该项投资性房地产处置时，因转换计入资本公积的部分应转入当期损益。

【例 8-19】2017 年 4 月 15 日，甲房地产开发公司董事会形成书面决议，将其开发的一栋写字楼用于出租。甲公司遂与乙公司签订了租赁协议，租赁期开始日为 2017 年 5 月 1 日，租赁期为 5 年。2017 年 5 月 1 日，该写字楼的账面余额为 420 000 000 元，公允价值为 480 000 000 元。甲公司的账务处理如下。

2017 年 5 月 1 日出租一栋写字楼

借：投资性房地产——写字楼(成本)　　480 000 000
　　贷：开发产品　　420 000 000
　　　　其他综合收益　　60 000 000

8.5.2　投资性房地产的处置

投资性房地产的处置，主要指投资性房地产的出售、报废和毁损，也包括对外投资、非货币性资产交换、债务重组等原因转出投资性房地产的情形。当投资性房地产被处置，或者永久退出使用且预计不能从其处置中取得经济利益时，应当终止确认该项投资性房地产。

投资性房地产在处置时会发生处置损益。出售、报废或毁损的投资性房地产的处置损益，是指取得的处置收入扣除投资性房地产账面价值和相关税费后的金额。其中，处置收入包括出售价款、残料变价、保险及过失人赔款等项收入；账面价值，是指投资性房地产的成本扣减累计已提折旧(摊销)和已计提的减值准备后的金额(采用成本模式计量的投资性房地产)，或者是指投资性房地产的成本加上或减去累计公允价值变动后的金额(采用公允价值模式计量的投资性房地产)；相关税费，主要包括处置投资性房地产时发生的整理、拆卸、搬运等项清理费用，以及出售建筑物或转让土地使用权而应当交纳的增值税。投资性房地产的处置损益，应当计入处置当前损益。

1. 成本模式计量的投资性房地产的处置

企业处置采用成本模式计量的投资性房地产，应将取得的处置收入作为其他业务收入，将所处置的投资性房地产账面价值计入其他业务成本。处置时，应当按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”科目；按该项投资性房地产的账面价值，借记“其他业务成本”科目；按照累计已提折旧或累计已摊销金额，借记“投资性房地产

累计折旧(摊销)”科目；按照已计提的减值准备金额，借记“投资性房地产减值准备”科目，按其账面余额，贷记“投资性房地产”科目。

【例 8-20】龙盛公司将其一栋办公楼用于对外出租，采用成本模式计量。租赁期届满后，龙盛公司将写字楼出售给 B 公司，合同价款为 10 000 万元，B 公司已用银行存款付清。出售时，该栋办公楼的成本为 9 000 万元，累计已提折旧 1 500 万元。假定不考虑相关税费。龙盛公司的账务处理如下。

科目	借方	贷方
借：银行存款	100 000 000	
贷：其他业务收入		100 000 000
借：其他业务成本	75 000 000	
投资性房地产累计折旧	15 000 000	
贷：投资性房地产——办公楼		90 000 000

2. 公允价值模式计量的投资性房地产的处置

企业处置采用公允价值模式计量的投资性房地产，应将取得的收入作为其他业务收入，将所处置的投资性房地产账面价值计入其他业务成本。同时，还应将该投资性房地产累计公允价值变动损益转出，计入处置当期其他业务成本；若存在原转换日计入资本公积的金额，也需一并转出，计入处置当期其他业务成本。处置时，应当按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”科目；按该项投资性房地产的账面余额，借记“其他业务成本”科目，按其成本，贷记“投资性房地产——成本”科目，按累计公允价值变动，贷记或借记“投资性房地产——公允价值变动”科目。同时，结转投资性房地产累计公允价值变动，借记或贷记“公允价值变动损益”科目，贷记或借记“其他业务成本”科目。若存在原转换日计入资本公积的金额，还应借记“其他综合收益”科目，贷记“其他业务成本”科目。

【例 8-21】2015 年 7 月 20 日，龙盛公司与 A 公司签订经营租赁协议，将其原为自用的一栋写字楼出租给 A 公司使用，租期 2 年，租赁期开始日为 2015 年 8 月 1 日。写字楼的实际建造成本为 23 000 万元，截至 2015 年 7 月 31 日，累计已提折旧 2 875 万元，龙盛公司对投资性房地产采用公允价值模式计量。2015 年 8 月 1 日，写字楼的公允价值为 21 000 万元；2015 年 12 月 31 日，写字楼的公允价值为 20 500 万元；2016 年 12 月 31 日，写字楼的公允价值为 22 000 万元。2017 年 7 月 31 日，租赁期满，龙盛公司收回写字楼，并以 22 500 万元售出，价款已收存银行。假定不考虑税费。

(1) 2015 年 8 月 1 日，自用房地产转换为投资性房地产。

科目	借方	贷方
借：投资性房地产——写字楼(成本)	210 000 000	
累计折旧	28 750 000	
贷：固定资产——写字楼		230 000 000
其他综合收益		8 750 000

(2) 2015 年 12 月 31 日，确认公允价值变动。

科目	借方	贷方
借：公允价值变动损益	5 000 000	
贷：投资性房地产——写字楼(公允价值变动)		5 000 000



(3) 2016 年 12 月 31 日，确认公允价值变动。

借：投资性房地产——写字楼(公允价值变动)　　15 000 000

　　贷：公允价值变动损益　　15 000 000

(4) 2017 年 7 月 31 日，出售投资性房地产。

借：银行存款　　225 000 000

　　贷：其他业务收入　　225 000 000

借：其他业务成本　　220 000 000

　　贷：投资性房地产——写字楼(成本)　　210 000 000

　　　　　　　　　　——写字楼(公允价值变动)　　10 000 000

借：公允价值变动损益　　10 000 000

　　贷：其他业务成本　　10 000 000

借：其他综合收益　　8 750 000

　　贷：其他业务成本　　8 750 000



本章小结

投资性房地产是企业为了赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产。投资性房地产主要包括已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权和已出租的建筑物。自用房地产与作为存货的房地产，则不属于投资性房地产。

投资性房地产的后续计量模式有成本模式和公允价值模式两种。企业通常应该采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，有确凿证据表明公允价值能够持续可靠地取得的，也可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。同一个企业只能采用一种后续计量模式。投资性房地产无论采用哪一种后续计量模式，取得时均应当按照成本进行初始计量。

在对投资性房地产进行后续计量时，采用成本模式下，对投资性房地产应当按照固定资产或无形资产的有关规定，按期(月)计提折旧或摊销，存在减值迹象的，还应当按照资产减值准则的有关规定进行处理。若采用公允价值模式的，平时不对投资性房地产计提折旧，也不进行摊销，应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额确认为公允价值变动损益，计入当期损益。

当投资性房地产被处置，或者永久退出使用且预计不能从其处置中取得经济利益时，应当终止确认该项投资性房地产。

本 章 习 题

1. 判断题

(1) 企业通过经营租赁方式租入的建筑物再出租的，也是属于投资性房地产的范围。 (　　)

(2) 企业对投资性房地产，无论采用何种计量模式，均应计提折旧或进行摊销。 (　　)



(3) 与投资性房地产有关的后续支出，应当在发生时计入投资性房地产成本。 ( )

(4) 采用公允价值模式计量的，不对投资性房地产计提折旧或进行摊销，应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。 ( )

(5) 已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。 ( )

(6) 处置采用成本模式计量的投资性房地产时，与处置固定资产和无形资产的核算方法相同，其处置损益均计入营业外收入或营业外支出。 ( )

(7) 自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，投资性房地产应当按照转换当日的公允价值计量，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益(其他业务收入)。 ( )

(8) 企业对某项投资性房地产进行改扩建等再开发且将来仍作为投资性房地产核算的，再开发期间应继续将其作为投资性房地产，再开发期间不计提折旧或摊销。 ( )

(9) 采用成本模式计量的投资性房地产，已经计提的减值准备，在以后期间价值回升时转回。 ( )

(10) 企业的一幢 4 层建筑物，第 1、2 层出租给本企业职工居住，并按市场价格收取租金，第 3、4 层作为办公区使用，并且该建筑物的各层均能够单独计量和出售，这种情况下，企业应将第 1、2 层确认为投资性房地产。 ( )

2. 计算与业务分析题

1) 2017 年 3 月，A 企业与 B 企业的一项厂房经营租赁合同即将到期，该厂房按照成本模式进行后续计量，原价为 2 000 万元，已计提折旧 600 万元。为了提高厂房的租金收入，A 企业决定在租赁期满后对厂房进行改扩建，并与丙企业签订了经营租赁合同，约定自改扩建完工时将厂房出租给丙企业。3 月 15 日，租赁合同到期，厂房进入改扩建工程。11 月 10 日，厂房改扩建工程完工，共发生支出 150 万元，通过银行存款支付，即日按照租赁合同出租给丙企业。

要求：(1) 根据以上资料，编制 A 企业 2017 年 3 月 15 日—11 月 10 日的相关会计分录。

(2) 假定该厂房按照公允价值模式进行后续计量，3 月 15 日，厂房账面余额为 1 200 万元，其中成本 1 000 万元，累计公允价值变动 200 万元。编制 A 企业 2017 年 3 月 15 日—11 月 10 日的相关会计分录。

2) 甲公司 2015 年 1 月 1 日将 2013 年 12 月 31 日开始使用的一幢办公楼用于对外出租。该办公楼的买价为 3 000 万元，相关税费为 20 万元，预计使用寿命为 40 年，预计净残值为 20 万元，甲公司采用直线法提取折旧。该办公楼的年租金为 400 万元，于年末一次结清，租赁开始日为 2015 年 1 月 1 日。2015 年年末该办公楼的可收回价值为 2 560 万元，预计净残值为 14 万元。2016 年 12 月 31 日以 2 800 万元的价格对外转让该房产，假设公允价值不能可靠估计，且不考虑相关税费。

要求：对该办公楼转换为投资性房地产，以及处置投资性房地产的账务进行处理。

3) 长江公司于 2014 年 1 月 1 日将一幢商品房对外出租并采用公允价值模式计量，租期为 3 年，每年 12 月 31 日收取租金 200 万元。出租时，该幢商品房的成本为 5 000 万元，



公允价值为 6 000 万元；2014 年 12 月 31 日，该幢商品房的公允价值为 6 300 万元；2015 年 12 月 31 日，该幢商品房的公允价值为 6 600 万元；2016 年 12 月 31 日，该幢商品房的公允价值为 6 700 万元；2017 年 1 月 10 日将该项商品房对外出售，收到 6 800 万元存入银行。

要求：编制长江公司上述经济业务的会计分录。(假定按年确认公允价值变动损益和确认租金收入)



第 9 章

资 产 减 值

学习目标

通过本章的学习，理解资产减值的适用范围、资产减值的迹象、可收回价值的确认、资产组的界定；掌握资产组减值损失的确认、总部资产的分摊及减值的会计处理。

技能要求

掌握资产可收回金额的计量、各类资产减值损失的确认和计量以及资产减值损失确认后对该资产后续计量的影响；重点掌握资产组减值损失的确认、总部资产的分摊及减值的会计处理。



导入案例

由于我国上市公司面临着诸多的监管，而这些监管又往往以较为单一的财务指标作为评价依据，因此上市公司管理层为了迎合管制，必然会利用各种手段来进行盈余管理。近几年，某些上市公司趋于自身利益的驱动，大玩“减值冲回”游戏，利用资产减值准备的计提和冲回“熨平”企业业绩，从而达到保牌、摘帽、增发、配股目的的现象更是层出不穷。例如，海信科龙电器股份有限公司(以下简称 ST 科龙)2000 年净利润为负 6.78 亿元；2001 年的净利润为负 15.56 亿元，其中计提了资产减值准备 6.35 亿元；在面临 3 年连续亏损必须退市的压力下，2002 年 ST 科龙的净利润为 1.01 亿元，其中资产减值准备转回了 3.5 亿元。

据统计，固定资产减值准备、无形资产减值和长期股权投资减值准备三项合计数，占公司 2005 年中报税前利润的比例达到 20%以上的公司共有 34 家，比例达到 100%以上的主要包括华新水泥股份有限公司(以下简称 G 华新)、爱国股份、陕西省国际信托股份有限公司、华北制药集团有限责任公司等 7 家上市公司，其中 G 华新高达 570.97%，爱国股份高达 554.64%。通过调查表明，许多公司 2005 年前半年度资产减值准备的计提差异悬殊，进一步分析其会计报告，可以发现企业在计提资产减值准备上随意性很大。以 G 华新为例。该公司近五年来计提减值准备余额变化幅度平缓，没有出现较大的波动，然而 2004 年却出现了突变，相比 2003 年减值准备余额竟翻了将近四番。之所以出现这样的情况，虽然不能排除资产确实减值的可能性，但更有可能是公司以此作为利润调节的手段。G 华新(专门从事水泥的生产和销售)所从事的行业因投资需求的拉动呈现出近年来的景气高点，但它却仍在当年高额计提减值准备，则很有可能在此后行业景气下滑的年份里大幅度转回以往年份计提的减值准备，以资产减值准备为手段进行利润平滑化处理。

资产减值的提取和转回为什么能够影响企业利润?

9.1 资产减值概述

9.1.1 资产减值的含义

资产减值，是指资产的可收回金额低于其账面价值。本章所指资产包括单项资产和资产组。企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象，并进行相应的会计确认和计量。

9.1.2 资产可能发生减值的迹象

企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象。如果资产存在发生减值的迹象，应当进行减值测试，估计资产的可收回金额。可收回金额低于账面价值的，应当按照可收回金额低于账面价值的差额，计提减值准备，确认减值损失。资产存在减值迹象是资产需要进行减值测试的必要前提，但是，因企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，无论是否存在减值迹象，至少应当每年进行减值测试。对于尚未达到可使用状态的无形资产，因其价值通常具有较大的不确定性，也至少应当每年进行减值测试。

资产可能发生减值的迹象，主要可从外部信息来源和内部信息来源两方面加以判断。从企业外部信息来源看，以下情况均属于资产可能发生减值的迹象，企业需要据此估计资

产的可收回金额，确定是否需要确认减值损失。

(1) 资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌。

(2) 企业经营所处的经济、技术或者法律等环境，以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化，从而对企业产生不利影响。

(3) 市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高，从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率，导致资产可收回金额大幅度降低。

从企业内部信息来源看，以下情况均属于资产可能发生减值的迹象，企业需要据此估计资产的可收回金额，确定是否需要确认减值损失。

(1) 有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏。

(2) 资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置。

(3) 企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润(或者亏损)，远远低于(或者高于)预计金额等。

此外，采用成本法核算的长期股权投资，除取得投资时实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润外，投资企业按照享有被投资单位宣告发放的现金股利或利润确认投资收益后，应当考虑长期股权投资是否发生了减值。在判断该类长期股权投资是否存在减值迹象时，应当关注长期股权投资的账面价值是否大于享有被投资单位净资产(包括相关商誉)账面价值的份额等类似情况。

9.2　资产可收回金额的计量和减值损失的确定

9.2.1　资产可收回金额计量的基本要求

资产存在可能发生减值迹象的，企业应当进行减值测试，估计可收回金额。资产的可收回金额，应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额，与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。因此，估计资产的可收回金额，通常需要同时估计该资产的公允价值减去处置费用后的净额和资产预计未来现金流量的现值。但是在下列情况下，可以有例外或者作特殊考虑。

(1) 如果资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值，只要有一项超过了资产的账面价值，就表明资产没有发生减值，不需要再估计另一项金额。

(2) 如果没有确凿证据或者理由表明，资产预计未来现金流量现值显著高于其公允价值减去处置费用后的净额，可以将资产的公允价值减去处置费用后的净额视为资产的可收回金额。例如，企业持有待售的非流动资产，该资产在持有期间(处置之前)产生的现金流量可能很少，其最终取得的未来现金流量往往就是资产的处置净流入。在这种情况下，以资产的公允价值减去处置费用后的净额作为其可收回金额是恰当的，因为该类资产的未来现金流量现值通常不会显著高于其公允价值减去处置费用后的净额。

(3) 以前报告期间的计算结果表明，资产可收回金额显著高于其账面价值，之后又没有发生消除这一差异的交易或者事项的，资产负债表日可以不重新估计该资产的可收回金额。



(4) 以前报告期间的计算与分析表明，资产可收回金额相对于某种减值迹象反应不敏感，在本报告期间又发生了该减值迹象的，可以不因该减值迹象的出现而重新估计该资产的可收回金额。例如，当期市场利率或市场投资报酬率上升，对计算资产未来现金流量现值采用的折现率影响不大的，可以不重新估计资产的可收回金额。

9.2.2　资产的公允价值减去处置费用后净额的确定

资产的公允价值减去处置费用后的净额，通常反映的是资产如果被出售或者处置时可以收回的净现金流入。其中，资产的公允价值，是指在公平交易中熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换的金额；处置费用，是指可以直接归属于资产处置的增量成本，包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费，以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等，但是财务费用和所得税费用等不包括在内。

企业在估计资产的公允价值减去处置费用后的净额时，应当按照下列顺序进行。

首先，应当根据公平交易中资产的销售协议价格，减去可直接归属于该资产处置费用的金额确定。这是估计资产的公允价值减去处置费用后净额的最佳方法，企业应当优先采用这一方法。但是在实务中，企业的资产往往都是内部持续使用的，取得资产的销售协议价格并不容易，在这种情况下，需要采用以下方法估计资产的公允价值减去处置费用后的净额。

其次，在资产不存在销售协议但存在活跃市场的情况下，应当根据该资产的市场价格减去处置费用后的净额确定。资产的市场价格通常应当按照资产的买方出价确定。如果难以获得资产在资产负债表日买方出价的，企业可以将资产最近的交易价格作为其公允价值减去处置费用后的净额的估计基础，其前提是在此期间，有关经济环境、市场环境等没有发生重大变化。

最后，在既不存在资产销售协议又不存在资产活跃市场的情况下，企业应当以可获取的最佳信息为基础，根据在资产负债表日假定处置该资产，熟悉情况的交易双方自愿进行公平交易愿意提供的交易价格减去资产处置费用后的净额，估计资产的公允价值减去处置费用后的净额。在实务中，该净额可以参考同行业类似资产的最近交易价格或者结果进行估计。

企业按照上述要求仍然无法可靠估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的，应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。

9.2.3　资产预计未来现金流量现值的确定

资产预计未来现金流量的现值，应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。预计资产未来现金流量的现值，需要综合考虑资产的预计未来现金流量、资产的使用寿命和折现率 3 个因素。其中，资产使用寿命的预计与固定资产、无形资产准则等规定的使用寿命预计方法相同。

1. 资产未来现金流量的预计

1) 预计资产未来现金流量的基础

预计资产未来现金流量时，企业管理层应当在合理的有依据的基础上，对资产剩余使



用寿命内整个经济状况进行最佳估计，并将资产预计未来现金流量的估计，建立在经企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据的基础上。出于数据的可靠性和便于操作等方面的考虑，建立在财务预算或者预测基础上的预计未来现金流量最多涵盖5年，企业管理层如能证明更长的期间是合理的，可以涵盖更长的期间。

对于最近财务预算或者预测期之后的现金流量，企业应当以该预算或者预测期之后年份稳定的或者递减的增长率为基础进行估计。企业管理层如能证明递增的增长率是合理的，可以递增的增长率为基础进行估计，所使用的增长率除了企业能够证明更高的增长率是合理的外，不应当超过企业经营的产品、市场、所处的行业或者所在国家或者地区的长期平均增长率，或者该资产所处市场的长期平均增长率。在恰当、合理的情况下，该增长率可以是零或者负数。

在经济环境经常变化的情况下，资产的实际现金流量与预计数往往会有出入，而且预计资产未来现金流量时的假设也有可能发生变化。因此，企业管理层在每次预计资产未来现金流量时，应当分析以前期间现金流量预计数与现金流量实际数的差异情况，以评判预计当期现金流量所依据假设的合理性。通常情况下，企业管理层应当确保当期预计现金流量所依据的假设与前期实际结果相一致。

2) 预计资产未来现金流量应当包括的内容

(1) 资产持续使用过程中预计产生的现金流入。

(2) 为实现资产持续使用过程中产生的现金流入所必需的预计现金流出(包括为使资产达到预定可使用状态所发生的现金流出)。该现金流出，应当是可直接归属于或者可通过合理和一致的基础分配到资产中的现金流出，后者通常是指那些与资产直接相关的间接费用。

对于在建工程、开发过程中的无形资产等，企业在预计其未来现金流量时，应当包括预期为使该类资产达到预定可使用(或可销售)状态而发生的全部现金流出数。

(3) 资产使用寿命结束时，处置资产所收到或者支付的净现金流量。该现金流量应当是在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行交易时，企业预期可从资产的处置中获取或者支付的、减去预计处置费用后的金额。

3) 预计资产未来现金流量应当考虑的因素

(1) 以资产的当前状况为基础预计资产未来现金流量。企业资产在使用过程中，有时会因为改良、重组等原因发生变化。在预计资产未来现金流量时，企业应当以资产的当前状况为基础，不应当包括与将来可能会发生的、尚未做出承诺的重组事项或者与资产改良有关的预计未来现金流量。但是，企业未来发生的现金流出，如果是为了维持资产正常运转或者资产正常产出水平，而必要的支出或者属于资产维护支出，应当在预计资产未来现金流量时将其考虑在内。

企业已经承诺重组的，在确定资产的未来现金流量现值时，预计的未来现金流入和流出数，应当反映重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益，以及因重组所导致的估计未来现金流出数。其中，重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益，通常应当根据企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据进行估计；因重组所导致的估计未来现金流量数，应当根据或有事项准则确认的因重组所发生的预计负债金额进行估计。

(2) 预计资产未来现金流量，不应当包括筹资活动和与所得税收付有关的现金流量。



预计资产未来现金流量不应当包括筹资活动产生的现金流入或流出，主要是因为筹资活动与经营活动性质不同，筹资活动产生的现金流量不应当纳入资产的预计未来现金流量，与此同时，筹集资金的货币时间价值已经通过折现因素考虑在内。预计资产未来现金流量现值采用的折现率建立在所得税前的基础上，预计资产未来现金流量也应当以所得税前为基础，从而可以有效地避免计算预计资产未来现金流量现值过程中，可能出现的重复计算等问题。

(3) 对通货膨胀因素的考虑应当和折现率相一致。企业预计资产未来现金流量和折现率时，应当在一致的基础上考虑因一般通货膨胀而导致物价上涨等因素的影响。如果折现率考虑了这一影响因素，预计资产未来现金流量也应当考虑这一影响因素；如果折现率没有考虑这一影响因素，预计资产未来现金流量也不应当考虑这一影响因素。总之，在考虑通货膨胀影响因素问题上，预计资产未来现金流量和确定折现率，应当保持一致。

(4) 对内部转移价格应当予以调整。在部分企业或企业集团，出于整体发展战略的考虑，某些资产生产的产品或者其他产出可能供企业或者企业集团内部其他企业使用或者对外销售，所确定的交易价格或者结算价格建立在内部转移价格的基础上，而内部转移价格很可能与市场交易价格不同。在这种情况下，为了如实估计资产的可收回金额，企业不应当以内部转移价格为基础预计资产未来现金流量，而应当采用在公平交易中企业管理层能够达成的最佳未来价格估计数进行估计。

4) 预计资产未来现金流量的方法

预计资产未来现金流量，通常应当根据资产未来期间最有可能产生的现金流量进行预测，即使用单一的未来每期预计现金流量和单一的折现率计算资产未来现金流量现值。

【例 9-1】龙盛公司拥有剩余使用年限为 3 年的机器设备。龙盛公司预计在正常情况下未来 3 年中，机器设备每年可为公司产生的净现金流量分别为第 1 年 4 000 000 元，第 2 年 2 000 000 元，第 3 年 400 000 元。该现金流量通常即为最有可能产生的现金流量，龙盛公司应以该现金流量的预计数为基础计算机器设备的现值。

在实务中，如果影响资产未来现金流量的因素较多，不确定性较大，使用单一的现金流量可能并不能如实反映资产创造现金流量的实际情况。此时，如果采用期望现金流量法则更为合理，企业应当采用期望现金流量法预计资产未来现金流量，即资产未来现金流量应当根据每期现金流量期望值进行预计，每期现金流量期望值按照各种可能情况下的现金流量乘以相应的发生概率加总计算。

【例 9-2】沿用【例 9-1】，如果机器设备生产的产品受市场行情波动影响较大，在产品市场行情好、一般和差三种可能情况下，产生的现金流量有较大差异。机器设备预计未来 3 年每年产生的现金流量情况见表 9-1。

表 9-1　机器设备预计未来 3 年每年产生的现金流量情况　　单位：元

年限	市场行情好 (30%可能性)	市场行情一般 (60%可能性)	市场行情差 (10%可能性)
第 1 年	6 000 000	4 000 000	2 000 000
第 2 年	3 200 000	2 000 000	800 000
第 3 年	800 000	400 000	0



在本例中，龙盛公司采用期望现金流量法预计资产未来现金流量更为合理，即资产未来现金流量应当根据每期现金流量期望值进行预计，每期现金流量期望值按照各种可能情况下的现金流量乘以相应的发生概率加总计算。因此，根据表 9-1 提供的信息，龙盛公司计算机器设备每年预计未来现金流量如下。

第 1 年预计现金流量(期望现金流量)＝6 000 000×30%＋4 000 000×60%＋2 000 000×10%＝4 400 000(元)

第 2 年预计现金流量(期望现金流量)＝3 200 000×30%＋2 000 000×60%＋800 000×10%＝2 240 000(元)

第 3 年预计现金流量(期望现金流量)＝800 000×30%＋400 000×60%＋0×10%＝480 000(元)

预计资产未来现金流量时，如果资产未来现金流量的发生时间不确定，企业应当根据资产在每一种情况下的现值乘以相应的发生概率加总计算。

2. 折现率的预计

为了资产减值测试的目的，计算资产未来现金流量现值时所使用的折现率，应当是反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率。该折现率是企业在购置或者投资资产时所要求的必要报酬率。预计资产未来现金流量时，如果企业已经对资产特定风险的影响作了调整，估计折现率时不需要考虑这些特定风险；如果用于估计折现率的基础是所得税后的，应当将其调整为所得税前的折现率，以便与资产未来现金流量的估计基础相一致。

企业确定折现率时，通常应当以该资产的市场利率为依据。如果该资产的市场利率无法从市场获得，可以使用替代利率估计折现率。在估计替代利率时，企业应当充分考虑资产剩余使用寿命期间的货币时间价值和其他相关因素，如资产未来现金流量金额及其时间的预计离散程度、资产内在不确定性的定价等。如果预计资产未来现金流量已经对这些因素做了有关调整，应当予以剔除。企业在估计替代利率时，可以根据企业的加权平均资金成本、增量借款利率或者其他相关市场借款利率做适当调整后确定。调整时，应当考虑与资产预计现金流量有关的特定风险，以及其他有关货币风险和价格风险等。

企业在估计资产未来现金流量现值时，通常应当使用单一的折现率。但是，如果资产未来现金流量的现值对未来不同期间的风险差异或者利率的期限结构反应敏感，企业应当在未来不同期间采用不同的折现率。

3. 资产未来现金流量现值的确定

在预计资产的未来现金流量和折现率的基础上，企业将该资产的预计未来现金流量按照预计折现率在预计期限内予以折现后，即可确定该资产未来现金流量的现值(记作 PV)。计算公式为：

$$\text{PV}=\sum\frac{NCF_t}{(1+R)^t}$$

式中，NCF_t 表示第 t 年预计资产未来现金流量；R 表示折现率。

【例 9-3】龙盛公司于 2011 年年末对一艘远洋运输船舶进行减值测试。该船舶账面价值为 30 000 万元，累计折旧 14 000 万元，2011 年年末账面价值为 16 000 万元，预计尚可



使用年限为 8 年。假定该船舶的公允价值减去处置费用后的净额难以确定，该公司通过计算其未来现金流量的现值确定可收回金额。

公司在考虑了该船舶资产有关的货币时间价值和特定风险因素后，确定 10%为该资产的最低必要报酬率，并将其作为计算未来现金流量现值时使用的折现率。

公司根据有关部门提供的该船舶历史营运记录、船舶性能状况和未来每年运量发展趋势，预计未来每年营运收入和相关人工费用、燃料费用、安全费用、港口码头费用，以及日常维护费用等支出。

在此基础上估计该船舶在 2012—2019 年每年预计未来现金流量分别为 2 500 万元、2 460 万元、2 380 万元、2 360 万元、2 390 万元、2 470 万元、2 500 万元和 2 510 万元。根据上述预计未来现金流量和折现率，该公司计算船舶预计未来现金流量的现值为 13 038 万元，计算结果见表 9-2。

表 9-2　计算结果　　单位：元

年份	预计未来现金流量/元	*复利现值系数	折现金额/元
2012	2 500	0.909 1	2 273
2013	2 460	0.826 4	2 033
2014	2 380	0.751 3	1 788
2015	2 360	0.683 0	1 612
2016	2 390	0.620 9	1 484
2017	2 470	0.564 5	1 394
2018	2 500	0.513 2	1 283
2019	2 510	0.466 5	1 171
合计	19 570	—	13 038

注：*复利现值系数，可根据公式计算或者直接查复利现值系数表取得。

由于船舶的账面价值为 16 000 万元，可收回金额为 13 038 万元，其账面价值高于可收回金额 2 962 万元(16 000－13 038)。公司 2011 年年末应将账面价值高于可收回金额的差额确认为当期资产减值损失，并计提相应的减值准备。

4. 外币未来现金流量及其现值的确定

预计资产的未来现金流量如果涉及外币，企业应当按照下列顺序确定资产未来现金流量的现值。

首先，应当以该资产所产生的未来现金流量的结算货币为基础预计其未来现金流量，并按照该货币适用的折现率计算资产预计未来现金流量的现值。

其次，将该外币现值按照计算资产未来现金流量现值当日的即期汇率进行折算，从而折算成按照记账本位币表示的资产未来现金流量的现值。

最后，在该现值的基础上，将其与资产公允价值减去处置费用后的净额相比较，确定其可收回金额。再根据可收回金额与资产账面价值相比较，确定是否需要确认减值损失，以及确认多少减值损失。



9.2.4 资产减值损失的确定及其账务处理

1. 资产减值损失的确定

企业在对资产进行减值测试并计算确定资产的可收回金额后，如果资产的可收回金额低于账面价值，应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。资产的账面价值，是指资产成本扣减累计折旧(或累计摊销)和累计减值准备后的金额。

资产减值损失确认后，减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间做相应调整，以使该资产在剩余使用寿命内，系统地分摊调整后的资产账面价值(扣除预计净残值)。例如，固定资产计提了减值准备后，固定资产账面价值为抵减了计提的固定资产减值准备后的金额，因此，在以后会计期间对该固定资产计提折旧时，应当以固定资产的账面价值(扣除预计净残值)为基础计提每期的折旧额。

资产减值准则规定，资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。资产报废、出售、对外投资、以非货币性资产交换方式换出、通过债务重组抵偿债务等符合资产终止确认条件的，企业应当将相关资产减值准备予以转销。

2. 资产减值损失的账务处理

企业应当设置“资产减值损失”科目，核算企业计提各项资产减值准备所形成的损失。对于固定资产、无形资产、商誉、长期股权投资等资产发生减值的，企业应当按照所确认的可收回金额低于账面价值的差额，借记“资产减值损失”科目，贷记“固定资产减值准备”“无形资产减值准备”“商誉减值准备”“长期股权投资减值准备”等科目。

【例 9-4】沿用【例 9-3】，根据龙盛公司船舶减值测试结果，在 2011 年年末，船舶的账面价值为 16 000 万元，可收回金额为 13 038 万元，可收回金额低于账面价值 2 962 万元。龙盛公司应当在 2011 年年末计提固定资产减值准备，确认相应的资产减值损失。账务处理如下。

借：资产减值损失——固定资产——船舶　　29 620 000

　　贷：固定资产减值准备　　29 620 000

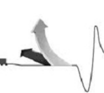
9.3 资产组的认定及减值处理

9.3.1 资产组的认定

如果有迹象表明一项资产可能发生减值，企业应当以单项资产为基础估计其可收回金额。在企业难以对单项资产的可收回金额进行估计的情况下，应当以该资产所属的资产组为基础确定资产组的可收回金额，并据此判断是否需要计提资产减值准备，以及应当计提多少资产减值准备。因此，资产组的认定十分重要。

1. 资产组的概念

资产组，是指企业可以认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本上独立于其



他资产或资产组产生的现金流入。资产组应当由与创造现金流入相关的资产构成。

2. 认定资产组应当考虑的因素

(1) 资产组的认定，应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。因此，资产组能否独立产生现金流入是认定资产组的最关键因素。例如，企业的某一生产线、营业网点、业务部门等，如果能够独立于其他部门或者单位等形成收入、产生现金流入，或者其形成的收入和现金流入绝大部分独立于其他部门或者单位，并且属于可认定的最小资产组合的，通常应将该生产线、营业网点、业务部门等认定为一个资产组。

例如，龙盛公司拥有一个煤矿，与煤矿的生产和运输相配套，建设有一条专用铁路线。该铁路线除非报废出售，其在持续使用过程中，难以脱离于煤矿生产和运输相关的资产而产生单独的现金流入。因此，龙盛公司难以对专用铁路线的可收回金额进行单独估计，专用铁路线和煤矿其他相关资产必须结合在一起，成为一个资产组，以估计该资产组的可收回金额。

企业在认定资产组时，如果几项资产的组合生产的产品(或者其他产出)存在活跃市场，即使部分或者所有这些产品(或者其他产出)均供内部使用，也表明这几项资产的组合能够独立产生现金流入。在符合其他相关条件的情况下，应当将这些资产的组合认定为资产组。

例如，龙盛公司拥有 W、M、N 三家工厂，以生产某单一产品。W、M、N 三家工厂分别位于 3 个不同的国家，3 个国家又位于 3 个不同的洲。工厂 W 生产一种组件，由工厂 M 或者 N 进行组装，最终产品由 M 或者 N 销往世界各地，工厂 M 的产品可以在本地销售，也可以在工厂 N 所在洲销售(如果将产品从工厂 M 运到工厂 N 所在洲更方便的话)。工厂 M 和 N 的生产能力合在一起尚有剩余，没有被完全利用。工厂 M 和 N 生产能力的利用程度依赖于龙盛公司对于所销售产品在两地之间的分配。以下分别认定与工厂 W、M、N 有关的资产组。

如果工厂 W 生产的产品(即组件)存在活跃市场，则工厂 W 很可能可以认定为一个单独的资产组。原因是它生产的产品尽管主要用于工厂 M 或者 N 组装销售，但是由于该产品存在活跃市场，可以产生独立的现金流量，因此，通常应当认定为一个单独的资产组。在确定其未来现金流量现值时，龙盛公司应当调整其财务预算或预测，按照在公平交易中对工厂 W 所生产产品未来价格的最佳估计数，而不是内部转移价格，估计工厂 W 的预计未来现金流量。

对于工厂 M 和 N 而言，即使组装的产品存在活跃市场，工厂 M 和 N 的现金流入依赖于产品在两地之间的分配。工厂 M 和 N 的未来现金流入不可能单独地确定，但是，工厂 M 和 N 组合在一起是可以认定的、可产生基本上独立于其他资产或者资产组的现金流入的资产组合。因此，工厂 M 和 N 应当认定为一个资产组。在确定该资产组未来现金流量现值时，龙盛公司也应当调整其财务预算或预测，按照在公平交易中从工厂 W 所购买产品未来价格的最佳估计数，而不是内部转移价格，估计工厂 M 和 N 的预计未来现金流量。

(2) 资产组的认定，应当考虑企业管理层管理生产经营活动的方式(例如按照生产线、业务种类，还是按照地区或者区域等)和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。例如，企业各生产线都是独立生产、管理和监控的，则各生产线很可能应当认定为单独的资产组；

如果某些机器设备是相互关联、互相依存，且其使用和处置是一体化决策的，则这些机器设备很可能应当认定为一个资产组。

例如，龙盛公司由 A 车间和 B 车间两个生产车间组成，A 车间专门生产家具部件且该部件没有活跃市场，生产后由 B 车间负责组装并对外销售。甲家具制造有限公司对 A 车间和 B 车间资产的使用和处置等决策是一体化的。在这种情况下，A 车间和 B 车间通常应当认定为一个资产组。

3. 资产组认定后不得随意变更

资产组一经确定，在各个会计期间应当保持一致，不得随意变更，即资产组各项资产的构成通常不能随意变更。但是，企业如果由于重组、变更资产用途等原因，导致资产组的构成确需变更的，企业可以进行变更，但企业管理层应当证明该变更是合理的，并应当在附注中做出说明。

9.3.2 资产组可收回金额和账面价值的确定

资产组的可收回金额，应当按照该资产组的公允价值减去处置费用后的净额，与其预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

资产组账面价值的确定基础，应当与其可收回金额的确定方式相一致。资产组的账面价值，包括可直接归属于资产组与可以合理和一致地分摊至资产组的资产账面价值，通常不应当包括已确认负债的账面价值，但如不考虑该负债金额就无法确认资产组可收回金额的除外。这是因为估计资产组可收回金额时，既不包括与该资产组的资产无关的现金流量，也不包括与已在财务报表中确认的负债有关的现金流量。

资产组在处置时如要求购买者承担一项负债(如环境恢复负债等)，该负债金额已经确认并计入相关资产账面价值，而且企业只能取得包括上述资产和负债在内的单一公允价值减去处置费用后的净额的，为了比较资产组的账面价值和可收回金额，在确定资产组的账面价值及其预计未来现金流量的现值时，应当将已确认的负债金额从中扣除。

【例 9-5】龙盛公司在大连经营一座有色金属矿山，根据有关规定，公司在矿山完成开采后应当将该地区恢复原貌。弃置费用主要是山体表层复原费用(如恢复植被等)，因为山体表层必须在矿山开发前挖走。因此，龙盛公司在山体表层被挖走后，确认了一项金额为 1 500 万元的预计负债，并计入矿山成本。

2017 年 12 月 31 日，随着开采的进展，龙盛公司发现矿山中的有色金属储量远低于预期，有色金属矿山有可能发生了减值，因此，对该矿山进行了减值测试。考虑到矿山的现金流量状况，整座矿山被认定为一个资产组。该资产组在 2017 年年末的账面价值为 3 000 万元(包括确认的恢复山体原貌的预计负债)。

龙盛公司如果在 2017 年 12 月 31 日对外出售矿山(资产组),买方愿意出价 2 460 万元(包括恢复山体原貌成本，即已经扣减这一成本因素)，预计处置费用为 60 万元，因此该矿山的公允价值减去处置费用后的净额为 2 400 万元。龙盛公司估计矿山的未来现金流量现值为 3 600 万元，不包括弃置费用。

为比较资产组的账面价值和可收回金额，龙盛公司在确定资产组的账面价值及其预计未来现金流量现值时，应当将已确认的预计负债金额从中扣除。



在本例中，资产组的公允价值减去处置费用后的净额为 2 400 万元，该金额已经考虑了弃置费用。该资产组预计未来现金流量现值在考虑了弃置费用后为 2 100 万元(3 600－1 500)。因此，该资产组的可收回金额为 2 400 万元。资产组的账面价值在扣除了已确认的恢复原貌预计负债后的金额为 1 500 万元(3 000－1 500)。资产组的可收回金额大于其账面价值，没有发生减值，龙盛公司不应当确认资产减值损失。

9.3.3 资产组减值测试

资产组减值测试的原理和单项资产相同，即企业需要估计资产组(包括资产组组合)的可收回金额并计算资产组的账面价值，并将两者进行比较，如果资产组的可收回金额低于其账面价值，应当按照差额确认相应的减值损失。减值损失金额应当按照下列顺序进行分摊：①抵减分摊至资产组中商誉的账面价值；②根据资产组中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。

以上资产账面价值的抵减，应当作为各单项资产(包括商誉)的减值损失处理，计入当期损益。抵减后的各资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者：该资产的公允价值减去处置费用后的净额(如可确定的)、该资产预计未来现金流量的现值(如可确定的)和零。因此而导致的未能分摊的兼职损失金额，应当按照相关资产组中其他各项资产的账面价值所占比重继续进行分摊。

【例 9-6】龙盛公司拥有一条生产线生产某精密仪器，该生产线由 W、M、N 三部机器构成，成本分别为 800 000 元、1 200 000 元和 2 000 000 元。使用年限均为 10 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。2016 年，该生产线生产的精密仪器有替代产品上市，导致公司精密仪器的销售锐减 40%，该生产线可能发生了减值，因此，龙盛公司在 2016 年 12 月 31 日对该生产线进行减值测试。假定至 2016 年 12 月 31 日，龙盛公司整条生产线已经使用 5 年，预计尚可使用 5 年，以前年度未计提固定资产减值准备，因此，W、M、N 三部机器在 2016 年 12 月 31 日的账面价值分别为 400 000 元、600 000 元和 1 000 000 元。

龙盛公司在综合分析后认为，W、M、N 三部机器均无法单独产生现金流量，但整条生产线构成完整的产销单元，属于一个资产组。龙盛公司估计 W 机器的公允价值减去处置费用后的净额为 300 000 元，M 和 N 机器都无法合理估计其公允价值减去处置费用后的净额，以及未来现金流量的现值。

龙盛公司估计整条生产线未来 5 年的现金流量及其恰当的折现率后，得到该生产线预计未来现金流量现值为 1 200 000 元。由于无法合理估计整条生产线的公允价值减去处置费用后的净额，龙盛公司以该生产线预计未来现金流量现值为其可收回金额。

在 2016 年 12 月 31 日，该生产线的账面价值为 2 000 000 元，可收回金额为 1 200 000 元，生产线的账面价值高于其可收回金额，该生产线发生了减值，应当确认减值损失 800 000 元，并将该减值损失分摊到构成生产线的 W、M、N 三部机器中。由于 W 机器的公允价值减去处置费用后的净额为 300 000 元，因此，W 机器分摊减值损失后的账面价值不应低于 300 000 元，具体分摊过程见表 9-3。

表 9-3 三部机器的具体分摊情况 单位：元

项目	机器 W	机器 M	机器 N	整条生产线(资产组)
账面价值	400 000	600 000	1 000 000	2 000 000
可收回金额				1 200 000
减值损失				800 000
减值损失分摊比例	20%	30%	50%	
分摊减值损失	100 000*	240 000	400 000	740 000
分摊后账面价值	300 000	360 000	600 000	
尚未分摊的减值损失				60 000
二次分摊比例		37.5%	62.5%	
二次分摊减值损失		22 500	37 500	60 000
二次分摊后应确认减值损失总额		262 500	437 500	
二次分摊后账面价值		337 500	562 500	

注：*按照分摊比例，机器 W 应当分摊减值损失 160 000 元(800 000×20%)，但由于机器 W 的公允价值减去处置费用后的净额为 300 000 元，因此机器 W 最多只能确认减值损失 100 000 元(400 000－300 000)，未能分摊的减值损失 60 000 元(160 000－100 000)，应当在机器 M 和机器 N 之间进行再分摊。

根据上述计算和分摊结果，构成生产线的机器 W、机器 M 和机器 N 应当分别确认减值损失 100 000 元、262 500 元和 437 500 元，账务处理如下。

借：资产减值损失——机器 W　　100 000
　　　　　　　　——机器 M　　262 500
　　　　　　　　——机器 N　　437 500
　贷：固定资产减值准备——机器 W　　100 000
　　　　　　　　　　　——机器 M　　262 500
　　　　　　　　　　　——机器 N　　437 500

9.3.4 总部资产减值测试

企业总部资产，包括企业集团或其事业部的办公楼、电子数据处理设备、研发中心等资产。总部资产的显著特征是难以脱离其他资产或者资产组产生独立的现金流入，其账面价值也难以完全归属于某一资产组。因此，总部资产通常难以单独进行减值测试，需要结合其他相关资产组或者资产组组合进行。资产组组合，是指由若干个资产组组成的最小资产组组合，包括资产组或者资产组组合，以及按合理方法分摊的总部资产部分。

在资产负债表日，如果有迹象表明某项总部资产可能发生减值，企业额应当计算确定该总部资产所归属的资产组或者资产组组合的可收回金额，然后将其与相应的账面价值进行比较，据此判断是否需要确认资产减值损失。

企业在对某一资产组进行减值测试时，应当先认定所有与该资产组相关的总部资产，再根据相关总部资产能否按照合理和一致的基础分摊至该资产组，分别下列情况进行处理。

(1) 对于相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至该资产组的部分，应当将该



部分总部资产的账面价值分摊至该资产组，再据以比较该资产组的账面价值(包括已分摊的总部资产的账面价值部分)和可收回金额，并按照前述有关资产组减值损失处理顺序和方法处理。

(2) 对于相关总部资产难以按照合理和一致的基础分摊至该资产组的，应当按照下列步骤进行处理。

首先，在不考虑相关总部资产的情况下，估计和比较资产组的账面价值和可收回金额，并按照前述有关资产组减值损失处理顺序和方法处理。

其次，认定由若干个资产组组成的最小资产组组合，该资产组组合应当包括所测试的资产组与可以按照合理和一致的基础将该总部资产的账面价值分摊其上的部分。

最后，比较所认定的资产组组合的账面价值(包括已分摊的总部资产的账面价值部分)和可收回金额，并按照前述有关资产组减值损失处理顺序和方法处理。

【例 9-7】龙盛公司属于高科技企业，拥有 W、M、N 三条生产线，分别认定为 3 个资产组。在 2016 年年末，W、M、N 三个资产组的账面价值分别为 4 000 000 元、6 000 000 元和 8 000 000 元；预计剩余使用寿命分别为 10 年、20 年和 20 年，采用直线法计提折旧；不存在商誉。由于龙盛公司的竞争对手通过技术创新开发出了技术含量更高的新产品，且广受市场欢迎，从而对龙盛公司生产的产品产生了重大不利影响，用于生产该产品的 W、M、N 生产线可能发生减值，为此，龙盛公司于 2016 年年末对 W、M、N 生产线进行减值测试。

首先，龙盛公司在对资产组进行减值测试时，应当认定与其相关的总部资产。龙盛公司的生产经营管理活动由公司总部负责，总部资产包括一栋办公大楼和一个研发中心，研发中心的账面价值为 6 000 000 元，办公大楼的账面价值为 2 000 000 元。研发中心的账面价值可以在合理和一致的基础上分摊至各资产组，但是办公大楼的账面价值难以在合理和一致的基础上分摊至各相关资产组。

其次，龙盛公司根据各资产组的账面价值和剩余使用寿命加权平均计算的账面价值分摊比例，分摊研发中心的账面价值，具体见表 9-4。

表 9-4　资产组 W、M、N 的分摊情况　　单位：元

项目	资产组 W	资产组 M	资产组 N	合计
各资产组账面价值	4 000 000	6 000 000	8 000 000	18 000 000
各资产组剩余使用寿命	10	20	20	
按使用寿命计算的权重	1	2	2	
加权计算后的账面价值	4 000 000	12 000 000	16 000 000	32 000 000
研发中心分摊比例(各资产组加权计算后的账面价值÷各资产组加权计算后的账面价值合计)	12.5%	37.5%	50%	100%
研发中心账面价值分摊到各资产组的金额	750 000	2 250 000	3 000 000	6 000 000
包括分摊的研发中心账面价值部分的各资产组账面价值	4 750 000	8 250 000	11 000 000	24 000 000

最后，龙盛公司应当确定各资产组的可收回金额，并将其与账面价值(包括已分摊的研发中心的账面价值部分)进行比较，确定相应的资产减值损失。考虑到办公大楼的账面价值难以按照合理和一致的基础分摊至相关资产组，因此，龙盛公司确定由 W、M、N 三个资产组组成最小资产组组合(即为龙盛公司整个企业)，通过计算该资产组组合的可收回金额，并将其账面价值(包括已分摊的办公大楼和研发中心的账面价值部分)进行比较，以确定相应的资产减值损失。假定各资产组组合的公允价值减去处置费用后的净额难以确定，龙盛公司根据它们的预计未来现金流量现值计算其可收回金额，计算现值所用的折现率为 15%，计算过程见表 9-5。

表 9-5　资产组组合与龙盛公司的有关计算　　单位：元

年限	资产组 W		资产组 M		资产组 N		包括办公大楼在内的最小组组合(龙盛公司)	
	未来现金流量	现值	未来现金流量	现值	未来现金流量	现值	未来现金流量	现值
1	720 000	626 112	360 000	313 056	400 000	347 840	1 560 000	1 356 576
2	1 240 000	937 564	640 000	483 904	800 000	604 880	2 880 000	2 177 568
3	1 480 000	973 100	960 000	631 200	1 360 000	894 200	4 200 000	2 761 500
4	1 680 000	960 624	1 160 000	663 288	1 760 000	1 006 368	5 120 000	2 927 616
5	1 840 000	914 848	1 280 000	636 416	2 040 000	1 010 208	5 720 000	2 843 984
6	2 080 000	899 184	1 320 000	570 636	2 240 000	968 352	6 200 000	2 680 260
7	2 200 000	826 980	1 360 000	511 224	2 400 000	902 160	6 480 000	2 435 832
8	2 200 000	719 180	1 400 000	457 660	2 520 000	823 788	6 640 000	2 170 616
9	2 120 000	602 716	1 400 000	398 020	2 600 000	739 180	6 680 000	1 899 124
10	1 920 000	474 624	1 400 000	346 080	2 640 000	652 608	6 760 000	1 671 072
11			1 440 000	309 456	2 640 000	567 336	5 280 000	1 134 672
12			1 400 000	261 660	2 640 000	493 416	5 240 000	979 356
13			1 400 000	227 500	2 640 000	429 000	5 240 000	851 500
14			1 320 000	186 516	2 600 000	367 380	5 120 000	723 456
15			1 200 000	147 480	2 480 000	304 792	4 880 000	599 752
16			1 040 000	111 176	2 400 000	256 560	4 600 000	491 740
17			880 000	81 752	2 280 000	211 812	4 320 000	401 328
18			720 000	58 176	2 040 000	164 832	3 880 000	313 504
19			560 000	39 368	1 720 000	120 916	3 400 000	239 020
20			400 000	24 440	1 400 000	85 540	2 840 000	173 524
现值合计		7 934 932		6 459 008		10 951 168		28 820 000

根据表 9-5 可见，资产组 W、M、N 的可收回金额分别为 7 934 932 元、6 459 008 元和 10 951 168 元，相应的账面价值(包括分摊的研发中心账面价值)分别为 4 750 000 元、8 250 000 元和 11 000 000 元，资产组 M 和 N 的可收回金额均低于其账面价值，应当分别



确认 1 790 992 元和 48 832 元减值损失，并将该减值损失在研发中心和资产组之间进行分摊。根据分摊结果，因资产组 M 发生减值损失 1 790 992 元而导致研发中心减值 488 452 元(1 790 992×2 250 000÷8 250 000)，导致资产组 M 所包括的资产发生减值 1 302 540 元(1 790 992×6 000 000÷8 250 000)；因资产组 N 发生减值损失 48 832 元而导致研发中心减值 13 318 元(48 832×3 000 000÷11 000 000)，导致资产组 N 所包括的资产发生减值 35 514 元(48 832×8 000 000÷11 000 000)。

经过上述减值测试后，资产组 W、M、N 和研发中心的账面价值分别为 4 000 000 元、4 697 460 元、7 964 486 元和 5 498 230 元，办公大楼的账面价值仍为 2 000 000 元，由此包括办公大楼在内的最小资产组组合(即龙盛公司)的账面价值总额为 24 160 176 元(4 000 000+4 697 460+7 964 486+5 498 230+2 000 000)，但其可收回金额为 28 832 000 元，高于其账面价值，因此，龙盛公司不必再进一步确认减值损失(包括办公大楼的减值损失)。

根据上述计算和分摊结果，龙盛公司的生产线 M、生产线 N、研发中心应当分别确认减值损失 1 302 540 元、35 514 元和 501 770 元，账务处理如下。

借：资产减值损失——生产线 M　　1 302 540
　　　　　　　　——生产线 N　　35 514
　　　　　　　　——研发中心　　501 770
　贷：固定资产减值损失——生产线 M　　1 302 540
　　　　　　　　　　——生产线 N　　35 514
　　　　　　　　　　——研发中心　　501 770

本章小结

资产减值，是指资产的可收回金额低于其账面价值。对于固定资产、无形资产、商誉、长期股权投资等资产发生减值的，企业应当按照所确认的可收回金额低于账面价值的差额，借记“资产减值损失”科目，贷记“固定资产减值准备”“无形资产减值准备”“商誉减值准备”“长期股权投资减值准备”等科目。资产减值准则规定，资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

本 章 习 题

1. 判断题

(1) 资产减值，是指资产的可收回金额低于其账面余额。　　(　　)

(2) 资产减值准则中的资产，除了特别规定外，只包括单项资产，不包括资产组。　　(　　)

(3) 资产的公允价值减去处置费用后的净额，应当根据公平交易中销售协议价格减去可直接归属于该资产处置费用的金额确定。　　(　　)

(4) 如果资产为企业带来的经济利益低于其账面价值，企业不能再以原账面价值予以确认，否则，会导致企业资产虚增和利润虚增。　　(　　)

(5) 对于使用寿命不确定的无形资产，企业应当至少于每年年末进行减值测试，估计其可收回金额。　　(　　)

(6) 资产组的认定，应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。 (　　)

(7) 资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值，均大于资产的账面价值时，才表明资产没有发生减值，不需要计提减值准备。 (　　)

(8) 在资产负债表日，不论是否有减值迹象，企业都应当对总部资产进行减值测试。 (　　)

(9) 如果资产为企业带来的经济利益低于其账面价值，企业应立即终止确认该资产。 (　　)

(10) 资产发生减值时，企业应确认资产减值损失，并把资产的账面价值减记至可变现净值。 (　　)

2. 计算与业务分析题

1) 某企业于 2014 年 9 月 5 日对一生产线进行改扩建，改扩建前该固定资产的原价为 2 000 万元，已提折旧 400 万元，已提减值准备 200 万元。在改扩建过程中领用工程物资 300 万元，领用生产用原材料 100 万元，原材料的进项税额为 17 万元。发生改扩建人员工资 150 万元，用银行存款支付其他费用 33 万元。该固定资产于 2014 年 12 月 20 日达到预定可使用状态。该企业对改扩建后的固定资产采用年限平均法计提折旧，预计尚可使用年限为 10 年，预计净残值为 100 万元。2015 年 12 月 31 日该固定资产的公允价值减去处置后的净额为 1 602 万元，预计未来现金流量现值为 1 693 万元。2016 年 12 月 31 日该固定资产的公允价值减去处置后的净额为 1 580 万元，预计未来现金流量现值为 1 600 万元。假定固定资产计提减值准备不影响固定资产的预计使用年限和预计净残值。

要求：(1) 编制上述与固定资产扩建有关业务的会计分录；计算改扩建后固定资产的入账价值。

(2) 计算改扩建后 2015 年固定资产计提的折旧额并编制折旧的会计分录。

(3) 计算该固定资产 2015 年 12 月 31 日应计提的减值准备并编制相关会计分录。

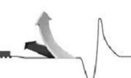
(4) 计算该固定资产 2016 年计提的折旧额并编制折旧的会计分录。

(5) 计算该固定资产 2016 年 12 月 31 日应计提的减值准备并编制相关会计分录。

(6) 计算该固定资产 2017 年计提的折旧额并编制折旧的会计分录。

(以上答案中金额单位用万元表示)

2) 大海公司有一甲生产线，生产光学器材，由 A、B、C 三部机器构成，初始成本分别为 100 万元、160 万元和 240 万元。使用年限为 10 年，已使用 5 年，预计净残值为零，以年限平均法计提折旧。三部机器均无法单独产生现金流量，但整条生产线构成完整的产销单位，属于一个资产组。2017 年该生产线所生产光学产品有替代产品上市，到年底导致公司光学产品销路锐减 40%，因此，公司于年末对该条生产线进行减值测试，经估计生产线未来 5 年现金流量及其折现率，得到其现值为 150 万元。而公司无法合理估计其公允价值减去处置后的净额，则以预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。2017 年年末 B 机器的公允价值减去处置费用后的净额为 60 万元，A、C 机器都无法合理估计其公允价值减去处置费用后的净额，以及未来现金流量的现值。整条生产线已使用 5 年，预计尚可再使用 5 年。



要求：(1) 确定 2017 年 12 月 31 日资产组账面价值。

(2) 计算资产减值损失，将计算结果填入表 9-6。

表 9-6 资产减值损失计算表

单位：元

项目	机器 A	机器 B	机器 C	整条生产线(资产组)
账面价值				
可收回金额				
减值损失				
减值损失分摊比例				
分摊减值损失				
分摊后账面价值				
尚未分摊的减值损失				
二次分摊比例				
二次分摊减值损失				
二次分摊后应确认减值损失总额				
二次分摊后账面价值				

(3) 编制计提减值损失的分录。

第10章

负　　债

学习目标

通过本章的学习，理解流动负债的概念、种类和计价，非流动负债的特点及内容；熟悉职工薪酬的内涵；重点掌握应付票据、应付账款、应付职工薪酬和应交税费的账务处理；掌握借款费用予以资本化的范围及借款费用；掌握应付债券和债务重组的核算。

技能要求

熟悉短期借款利息的账务处理；熟悉借款费用资本化金额的具体计算方法；掌握带息和不带息应付票据的会计处理，以及应付职工薪酬的账务处理；掌握公司债券发行价格的计算，以及平价、溢价、折价发行债券的账务处理；重点掌握增值税、消费税的计算方法及账务处理。



导入案例

博彩业已经成为美国一个很大的产业。今天，在美国很多大中城市都有娱乐场。很多受欢迎的娱乐场都是由大公司来经营和管理的，这些公司的股票有的已经在纽约证券交易所上市。其中，最成功的娱乐公司是哈拉斯娱乐股份公司。哈拉斯娱乐股份公司于 1937 年由建筑师哈拉创办，目前已经成为全球的博彩业巨头，拥有 40 家娱乐城。

“想客户之所想，做客户之所需”是哈拉斯公司一直以来的经营理念。随着博彩业的发展，竞争也越来越激烈，像哈拉斯公司这样的公司不得不大笔投资去创造独一无二的博彩环境。以哈拉斯公司在密西西比州投资兴建的娱乐场为例，该娱乐场在孟菲斯市南部 30 英里，面积 35 000 平方英尺，有 1 180 台老虎机和 22 台桌上游戏。哈拉斯公司为该项目还专门建造了一个宾馆，该宾馆有 182 个房间、18 个套房、3 个餐厅、1 个快餐厅、1 个 250 座位的展示厅、一个 13 464 平方英尺的会议厅、1 个高尔夫球场和 1 个停车场，可容纳 2 708 辆汽车。由于公司坚持持续扩张的发展战略，不断地进行大规模投资，哈拉斯公司除了利用大部分经营利润外，还必须对外筹集更多的资金。为此，哈拉斯公司决定向社会投资者公开发行长期债券来筹集资金。

哈拉斯公司发行债券的业务应当如何进行会计处理，以及该负债如何在公司的报表中进行列报。

10.1　负 债 概 述

10.1.1　负债的定义及确认条件

1. 负债的定义

《企业会计准则——基本准则》中负债的定义：负债，是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。根据负债的定义，负债主要具备以下 3 个特征。

1) 负债是企业承担的现时义务

现时义务是负债的基本特征。义务，是指企业要以一定方式履行的责任，而现时义务，是指企业在现时条件下已经承担的义务。企业未来发生的交易或者事项形成的义务，不属于现时义务，不构成负债。这里的义务，既包括法定义务，也包括推定义务。其中，法定义务，是指由具有约束力的合同或者法律法规产生的义务。企业对承担的法定义务必须依法执行，如企业购买商品形成的应付账款、取得银行贷款形成的借款本金和利息、按照税法规定应缴纳的税金、应支付给职工的工资等，均属于法定义务。推定义务，是指根据企业多年来形成的惯例、公开做出的承诺或者公开宣布的政策，而导致企业承担的责任，有关方都对企业履行该义务以解脱责任形成合理预期，如公司董事会对外宣告要支付的现金股利等。

2) 负债预期会导致经济利益流出企业

企业在履行现时义务时，会导致经济利益流出企业。履行经济义务清偿负债的方式，包括现金、实物资产或提供劳务等形式。如果企业在履行义务时，不会导致经济利益的流出，如企业选择发行普通股来履行义务，就不属于一项负债。

3) 负债是由过去交易或者事项形成的

和资产相同，负债应当由过去的交易或者事项所形成。换句话说，只有过去发生的交

易或者事项才能形成负债，企业将在未来发生的承诺、经营亏损或签订合同等交易或者事项，均不构成负债。

2. 金融负债

金融负债，是指企业承担的一种合同义务，履行该义务会导致企业转移现金或者其他金融资产，或者导致企业有义务在潜在不利的情况下与其他单位交换金融工具。大多数负债都属于金融负债，即债务人需要使用现金或者其他金融资产来履行相关的现时义务。也有个别负债不属于金融负债，如预收账款、产品质量保证形成的预计负债等，这些负债形成的现时义务不是通过现金或其他金融资产来清偿，而是通过提供产品或者服务来履行义务。

3. 负债的确认条件

企业要将一项现时义务确认为负债，除了要符合负债的定义之外，还应当同时满足以下两个条件。

1) 与该义务有关的经济利益很可能流出企业

由于经济业务存在不确定性，导致企业在履行经济业务时流出的经济利益有时需要估计，特别是由于推定义务而产生的负债。例如，企业因销售产品而承担的产品质量保证义务所发生的支出金额，就存在很大的不确定性。如果有证据表明，与现时义务有关的经济利益很可能流出企业，就应当确认负债。反之，企业对于预期流出经济利益可能性很小或不复存在的现时义务，不确认为一项负债。

2) 未来流出经济利益的金额能够可靠地估计

企业要确认负债，必须能够可靠地计量负债的金额，即能够可靠地计量未来经济利益流出的金额。企业因法定义务而预期发生的经济利益流出金额，通常可以根据法律或合同的规定予以确定。例如，企业应交税费的金额可以根据相关税法的规定计算确认。而企业因推定义务产生的未来经济利益的流出金额，则往往需要根据合理的估计才能确定履行相关义务所需要支出的金额。如果未来期间较长，还需要考虑货币时间价值的影响。

10.1.2 负债的分类

在资产负债表中，负债需要根据流动性进行分类列报，可以划分为流动负债和非流动负债。

1. 流动负债

流动负债的判断标准与流动资产的判断标准基本相同。满足下列条件之一的负债，应当归类为流动负债。

(1) 预计在一个正常营业周期内清偿的负债，如企业购买原材料形成的应付账款。

(2) 主要为交易目的而持有的负债，如银行为近期回购而发生的短期票据。

(3) 自资产负债表日起一年内(含一年)到期应予以清偿的负债，如企业发行的将买商品或接受劳务时开出并承兑的商业汇票。

流动负债，主要是在正常经营周期中发生的期限在一年以内(含一年)的负债，主要包



括短期借款、交易性金融负债、应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付利息、应付股利及其他应付款等。

2. 非流动负债

非流动负债，是指流动负债以外的负债。非流动负债主要是企业为筹集长期投资项目所需资金而发生的，如企业为购买大型设备而向银行借入的中长期贷款等。非流动负债主要包括长期借款、应付债券、长期应付款及预计负债等。

10.2 流 动 负 债

10.2.1 短期借款

短期借款，是指企业向银行或其他金融机构等借入的期限在一年以下(含一年)的各种借款，通常是为了满足正常生产经营的需要。无论借入款项的来源如何，企业均需要向债权人按期偿还借款的本金及利息。在会计核算上，企业要及时如实地反映短期借款的借入、利息的发生和本金及利息的偿还情况。

企业应通过“短期借款”科目，核算短期借款的取得及偿还情况。该科目贷方登记取得借款的本金数额，借方登记偿还借款的本金数额，余额在贷方，表示尚未偿还的短期借款。本科目可按借款种类、贷款人和币种进行明细核算。

1. 发生短期借款

企业从银行或其他金融机构取得短期借款时，借记“银行存款”科目，贷记“短期借款”科目。

在实际工作中，银行一般于每季度末收取短期借款利息，为此，企业的短期借款利息一般采用月末预提的方式进行核算。短期借款利息属于筹资费用，应记入“财务费用”科目。企业应当在资产负债表日按照计算确定的短期借款利息费用，借记“财务费用”科目，贷记“应付利息”科目；实际支付利息时，根据已预提的利息，借记“应付利息”科目，根据应计利息，借记“财务费用”科目，根据应付利息总额，贷记“银行存款”科目。

2. 偿还短期借款

企业短期借款到期偿还本金时，借记“短期借款”科目，贷记“银行存款”科目。

【例 10-1】龙盛公司于 2017 年 4 月 1 日向银行借入一笔生产经营用短期借款，共计 60 000 元，期限为 6 个月，年利率为 8%。根据与银行签署的借款协议，该项借款的本金到期后一次归还；利息分月预提，按季支付龙盛公司的有关会计处理如下。

(1) 4 月 1 日借入短期借款。

借：银行存款　　60 000

　　贷：短期借款　　60 000

(2) 4 月末，计提 4 月应计利息。

借：财务费用　　400

　　贷：应付利息　　400

本月应计提的利息金额＝60 000×8%÷12＝400(元)。本例中，短期借款利息 400 元属于企业的筹资费用，应记入“财务费用”科目。

5 月末计提 5 月利息费用的处理与 4 月相同。

(3) 6 月末支付第一季度银行借款利息时。

借：财务费用　　400

　　应付利息　　800

　　贷：银行存款　　1 200

第三季度的会计处理同上。

(4) 2017 年 10 月 1 日偿还银行借款本金时。

借：短期借款　　60 000

　　贷：银行存款　　60 000

如果上述借款期限是 5 个月，则到期日为 9 月 1 日，8 月末之前的会计处理与上述相同。9 月 1 日偿还银行借款本金，同时支付 7 月和 8 月以提未付利息。

借：短期借款　　60 000

　　应付利息　　800

　　贷：银行存款　　60 800

10.2.2 应付票据

应付票据，是指企业购买材料、商品和接受劳务供应等而开出、承兑的商业汇票，包括商业承兑汇票和银行承兑汇票。企业应当设置“应付票据备查簿”，详细登记商业汇票的种类、号数和出票日期、到期日、票面余额、交易合同号和收款人姓名或单位名称，以及付款日期和金额等资料。应付票据到期结清时，应当在备查簿内予以注销。

企业应通过“应付票据”科目，核算应付票据的发生、偿付等情况。该科目贷方登记开出、承兑汇票的面值及带息票据的预提利息，借方登记支付票据的金额，余额在贷方，表示企业尚未到期的商业汇票的票面金额。

发生应付票据通常而言，商业汇票的付款期限不超过 6 个月，因此在会计上应作为流动负债管理和核算。同时，由于应付票据的偿付时间较短，在会计实务中，一般均按照开出、承兑的应付票据的面值入账。

1. 发生应付票据

企业因购买材料、商品和接受劳务供应等而开出、承兑的商业汇票，应当按其票面金额作为应付票据的入账金额。借记“材料采购”“库存商品”“应付账款”“应交税费——应交增值税(进项税额)”等科目，贷记“应付票据”科目。

企业支付的银行承兑汇票手续费应当计入当期财务费用，借记“财务费用”科目，贷记“银行存款”科目。

【例 10-2】龙盛公司为增值税一般纳税人。该公司于 2017 年 4 月 10 日开出一张面值为 117 000 元、期限 5 个月的不带息商业汇票，用以采购一批材料。增值税专用发票上注明的材料价款为 100 000 元，增值税税额为 17 000 元。该批材料已经验收入库。该公司的有关会计分录如下。



借：原材料　　100 000
　　应交税费——应交增值税(进项税额)　　17 000
　　贷：应付票据　　117 000

企业因购买材料、商品和接受劳务供应等而开出、承兑商业汇票时，所支付的银行承兑汇票手续费应当计入财务费用。

【例 10-3】承【例 10-2】，假设上例中的商业汇票为银行承兑汇票，龙盛公司已交纳承兑手续费 58.5 元。该企业的有关会计分录如下。

借：财务费用　　58.5
　　贷：银行存款　　58.5

2. 偿还应付票据

应付票据到期支付票款时，应按账面余额予以结转，借记“应付票据”科目，贷记“银行存款”科目。

【例 10-4】承【例 10-2】，2017 年 9 月 10 日，龙盛公司于 4 月 10 日开出的商业汇票到期。龙盛公司通知其开户银行以银行存款支付票款。该公司的有关会计分录如下。

借：应付票据　　117 000
　　贷：银行存款　　117 000

3. 转销应付票据

应付银行承兑汇票到期，如企业无力支付票款，应将应付票据的账面余额转作短期借款。借记“应付票据”科目，贷记“短期借款”科目。

【例 10-5】承【例 10-2】，假设上述商业汇票为银行承兑汇票，该汇票到期时龙盛公司无力支付票款。该公司的有关会计分录如下。

借：应付票据　　117 000
　　贷：短期借款　　117 000

10.2.3 应付账款和预收账款

1. 应付账款

应付账款，是指企业因购买材料、商品或接受劳务供应等经营活动应支付的款项。

应付账款，一般应在与所购买物资所有权相关的主要风险和报酬已经转移，或者所购买的劳务已经接受时确认。在实务工作中，为了使所购入物资的金额、品种、数量和质量等与合同规定的条款相符，避免因验收时发现所购物资存在数量或质量问题，而对入账的物资或应付账款金额进行改动，在物资和发票账单同时到达的情况下，一般在所购物资验收入库后，再根据发票账单登记入账，确认应付账款。在所购物资已经验收入库，但是发票账单未能同时到达的情况下，企业应付物资供应单位的债务已经成立，在会计期末，为了反映企业的负债情况，需要将所购物资和相关的应付账款暂估入账，待下月初作相反分录予以冲回。

企业应通过“应付账款”科目，核算应付账款的发生、偿还、转销等情况。该科目贷方登记企业购买材料、商品和接受劳务等而发生的应付账款，借方登记偿还的应付账款，或开出商业汇票抵付应付账款的款项，或已冲销的无法支付的应付账款。余额一般在贷方，

表示企业尚未支付的应付账款余额。本科目一般应按照债权人设置明细科目进行明细核算。

1) 发生应付账款

企业购入材料、商品等或接受劳务所产生的应付账款，应按应付金额入账。购入材料、商品等验收入库，但货款尚未支付，根据有关凭证(发票账单、随货同行发票上记载的实际价款或暂估价值)，借记“材料采购”“在途物资”等科目，按可抵扣的增值税额，借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目，按应付的价款，贷记“应付账款”科目。企业接受供应单位提供劳务而发生的应付未付款项，根据供应单位的发票账单，借记“生产成本”“管理费用”等科目，贷记“应付账款”科目。

应付账款附有现金折扣的，应按照扣除现金折扣前的应付款总额入账。因在折扣期限内付款而获得的现金折扣，应在偿付应付账款时冲减财务费用。

【例 10-6】龙盛公司为增值税一般纳税人。2017 年 7 月 1 日，龙盛公司从 W 公司购入一批材料，货款 200 000 元，增值税 34 000 元，对方代垫运杂费 2 000 元。材料已运到并验收入库(该企业材料按实际成本计价核算)，款项尚未支付。龙盛公司的有关会计分录如下。

借：原材料	202 000	
应交税费——应交增值税(进项税额)	34 000	
贷：应付账款——W 公司		236 000

【例 10-7】龙盛公司于 2017 年 8 月 2 日，从 W 公司购入一批家电产品并已验收入库。增值税专用发票上列明，该批家电的价款为 300 万元，增值税为 51 万元。按照购货协议的规定，龙盛公司如在 15 天内付清货款，将获得 1%的现金折扣(假定计算现金折扣时需考虑增值税)。龙盛公司的有关会计分录如下。

借：库存商品	3 000 000	
应交税费——应交增值税(进项税额)	510 000	
贷：应付账款——W 公司		3 510 000

【例 10-8】根据供电部门通知，龙盛公司本月应支付电费 90 000 元。其中生产车间电费 60 000 元，公司行政管理部门电费 30 000 元，款项尚未支付。龙盛公司的有关会计分录如下。

借：制造费用	60 000	
管理费用	30 000	
贷：应付账款——××电力公司		90 000

2) 偿还应付账款

企业偿还应付账款或开出商业汇票抵付应付账款时，借记“应付账款”科目，贷记“银行存款”“应付票据”等科目。

【例 10-9】承【例 10-6】，7 月 31 日，龙盛公司用银行存款支付上述应付账款。该公司的有关会计分录如下。

借：应付账款——W 公司	236 000	
贷：银行存款		236 000

【例 10-10】承【例 10-7】，龙盛公司于 2017 年 8 月 12 日，按照扣除现金折扣后的金额，用银行存款付清了所欠 W 公司货款。龙盛公司的有关会计分录如下。



借：应付账款——W 公司 3 510 000
　　贷：银行存款 3 474 900
　　　　财务费用 35 100

本例中，龙盛公司在 8 月 12 日(即购货后的第 11 天)付清所欠 W 公司的货款，按照购货协议可以获得现金折扣。龙盛公司获得的现金折扣＝3 510 000×1%＝35 100(元)，实际支付的货款＝3 510 000－3 510 000×1%＝3 474 900(元)。

3) 转销应付账款

企业转销确实无法支付的应付账款(如因债权人撤销等原因而产生无法支付的应付账款)，应按其账面余额计入营业外收入，借记“应付账款”科目，贷记“营业外收入”科目。

【例 10-11】2017 年 10 月 31 日，龙盛公司确定一笔应付账款 6 000 元为无法支付的款项，应予转销。该公司的有关会计分录如下。

借：应付账款 6 000
　　贷：营业外收入——其他 6 000

2. 预收账款

预收账款，是指企业按照合同规定向购货单位预收的款项。与应付账款不同，预收账款所形成的负债不是以货币偿付，而是以货物偿付。有些购销合同规定，销货企业可向购货企业预先收取一部分货款，待向对方发货后再收取其余货款。企业在发货前收取的货款，表明了企业承担了会在未来导致经济利益流出企业的应履行的义务，就成为企业的一项负债。

企业应通过“预收账款”科目，核算预收账款的取得、偿付等情况。该科目贷方登记发生的预收账款的数额和购货单位补付账款的数额，借方登记企业向购货方发货后冲销的预收账款数额和退回购货方多付账款的数额，余额一般在贷方，反映企业向购货单位预收款项但尚未向购货方发货的数额，如为借方余额，反映企业尚未转销的款项。企业应当按照购货单位设置明细科目进行明细核算。

企业向购货单位预收款项时，借记“银行存款”科目，贷记“预收账款”科目；销售实现时，按实现的收入和应交的增值税销项税额，借记“预收账款”科目，按照实现的营业收入，贷记“主营业务收入”科目，按照增值税专用发票上注明的增值税额，贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”等科目；企业收到购货单位补付的款项，借记“银行存款”科目，贷记“预收账款”科目；向购货单位退回其多付的款项时，借记“预收账款”科目，贷记“银行存款”科目。

【例 10-12】龙盛公司为增值税一般纳税人。2017 年 8 月 3 日，龙盛公司与 W 公司签订供货合同，向其出售一批设备，货款金额共计 200 000 元，应交纳增值税 34 000 元。根据购货合同规定，W 公司在购货合同签订一周内，应当向龙盛公司预付货款 120 000 元，剩余货款在交货后付清。2017 年 8 月 8 日，龙盛公司收到 W 公司交来的预付款 120 000 元，并存入银行，8 月 18 日龙盛公司将货物发到 W 公司并开出增值税发票，W 公司验收合格后付清了剩余货款。龙盛公司的有关会计处理如下。

(1) 8 月 8 日收到 W 公司交来的预付款 120 000 元。

借：银行存款 120 000
　　贷：预收账款——W 公司 120 000



(2) 8 月 18 日龙盛公司发货后收到 W 公司剩余货款。

借：预收账款——W 公司　　234 000

　　贷：主营业务收入　　200 000

　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　34 000

借：银行存款　　114 000

　　贷：预收账款——W 公司　　114 000

W 公司补付的货款＝234 000－120 000＝114 000(元)。本例中，假若龙盛公司只能向 W 公司供货 80 000 元，则龙盛公司应退回预收账款 26 400 元，有关会计分录如下。

借：预收账款——W 公司　　120 000

　　贷：主营业务收入　　80 000

　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　13 600

　　　　银行存款　　26 400

此外，在预收账款核算中值得注意的是，企业预收账款情况不多的，也可不设“预收账款”科目，将预收的款项直接计入“应收账款”科目的贷方。

【例 10-13】以【例 10-12】的资料为例，假设龙盛公司不设置“预收账款”科目，通过“应收账款”科目核算有关业务。龙盛公司的有关会计处理如下。

(1) 8 月 8 日收到 W 公司交来预付款 120 000 元。

借：银行存款　　120 000

　　贷：应收账款——W 公司　　120 000

(2) 8 月 18 日龙盛公司发货后收到 W 公司剩余货款。

借：应收账款——W 公司　　234 000

　　贷：主营业务收入　　200 000

　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　34 000

借：银行存款　　114 000

　　贷：应收账款——W 公司　　114 000

10.2.4 应付职工薪酬

1. 职工薪酬的内容

职工薪酬，是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。

这里所称的职工，主要包括三类人员：一是与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工；二是未与企业订立劳动合同，但由企业正式任命的企业治理层和管理层人员，如董事会成员、监事会成员等；三是在企业的计划和控制下，虽未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员。

职工薪酬主要包括以下内容。

1) 短期薪酬

短期薪酬，是指企业在职工提供相关服务的年度报告期间结束后 12 个月内需要全部予



以支付的职工薪酬，因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外。短期薪酬具体包括如下内容。

(1) 职工工资、奖金、津贴和补贴，是指按照构成工资总额的计时工资、计件工资、支付给职工的超额劳动报酬和增收节支的劳动报酬、为补偿职工特殊或额外的劳动消耗和因其他特殊原因支付给职工的津贴，以及为保证职工工资水平不受物价影响支付给职工的物价补贴等。其中，企业按照短期奖金计划向职工发放的奖金属于短期薪酬，按照长期奖金计划向职工发放的奖金属于其他长期职工福利。

(2) 职工福利费，是指企业向职工提供的生活困难补助、丧葬补助费、抚恤费、职工异地安家费、防暑降温费等职工福利支出。

(3) 医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费，是指企业按照国家规定的基准和比例计算，向社会保险经办机构缴纳的医疗保险费、工伤保险费和生育保险费。

(4) 住房公积金，是指企业按照国家规定的基准和比例计算，向住房公积金管理机构缴存的住房公积金。

(5) 工会经费和职工教育经费，是指企业为了改善职工文化生活、为职工学习先进技术和提高文化水平和业务素质，用于开展工会活动和职工教育及职业技能培训等相关支出。

(6) 短期带薪缺勤，是指职工虽然缺勤但企业仍向其支付报酬的安排，包括年休假、病假、婚假、产假、丧假、探亲假等。长期带薪缺勤属于其他长期职工福利。

(7) 短期利润分享计划，是指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议。长期利润分享计划属于其他长期职工福利。

(8) 非货币性福利，是指企业以自己的产品或外购商品发放给职工作为福利，企业提供给职工无偿使用自己拥有的资产或租赁资产供职工无偿使用等。

(9) 其他短期薪酬，是指除上述薪酬以外的其他为获得职工提供的服务而给予的短期薪酬。

2) 离职后福利

离职后福利，是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，属于短期薪酬和辞退福利的除外。

离职后福利计划，是指企业与职工就离职后福利达成的协议，或者企业为向职工提供离职后福利制定的规章或办法等。离职后福利计划按其特征可以分为设定提存计划和设定受益计划。其中，设定提存计划，是指向独立的基金缴存固定费用后，企业不再承担进一步支付义务的离职后福利计划。设定受益计划，是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。

3) 辞退福利

辞退福利，是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动合同关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。

4) 其他长期职工福利

其他长期职工福利，是指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬，包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计划等。

2. 应付职工薪酬的科目设置

企业应当设置“应付职工薪酬”科目，核算应付职工薪酬的计提、结算、使用等情况。该科目的贷方登记已分配计入有关成本费用项目的职工薪酬的数额，借方登记实际发放职

工薪酬的数额，包括扣还的款项等；该科目期末贷方余额，反映企业应付未付的职工薪酬。

“应付职工薪酬”科目应当按照“工资、奖金、津贴和补贴”“职工福利费”“非货币性福利”“社会保险费”“住房公积金”“工会经费和职工教育经费”“带薪缺勤”“利润分享计划”“设定提存计划”“设定受益计划义务”“辞退福利”等职工薪酬项目设置明细账进行明细核算。

3. 短期薪酬的核算

企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将实际发生的短期薪酬确认为负债，并计入当期损益，其他会计准则要求或允许计入资产成本的除外。

1) 货币性职工薪酬

(1) 工资、奖金、津贴和补贴。对于职工工资、奖金、津贴和补贴等货币性职工薪酬，企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将实际发生的职工工资、奖金、津贴和补贴等，根据职工提供服务的受益对象，将应确认的职工薪酬，借记“生产成本”“制造费用”“劳务成本”等科目，贷记“应付职工薪酬——工资、奖金、津贴和补贴”科目。

【例 10-14】龙盛公司 2017 年 7 月根据“工资费用分配汇总表”结算本月应付工资总额 1 000 000 元，工资费用分配汇总表中列示生产工人工资为 700 000 元，车间管理人员工资为 100 000 元，公司行政管理人员工资为 180 000 元，销售人员工资为 20 000 元。龙盛公司的有关会计分录如下。

借：生产成本——基本生产成本　　700 000
　　制造费用　　100 000
　　管理费用　　180 000
　　销售费用　　20 000
　　贷：应付职工薪酬——工资、奖金、津贴和补贴　　1 000 000

实务中，企业一般在每月发放工资前，根据“工资费用分配汇总表”中的“实发金额”栏的合计数，通过开户银行支付给职工或从开户银行提取现金，然后再向职工发放。

企业按照有关规定向职工支付工资、奖金、津贴和补贴等，借记“应付职工薪酬——工资、奖金、津贴和补贴”科目，贷记“银行存款”“库存现金”等科目；企业从应付职工薪酬中扣还的各种款项(代垫的家属药费、个人所得税等)，借记“应付职工薪酬”科目，贷记“银行存款”“库存现金”“其他应收款”“应交税费——应交个人所得税”等科目。

【例 10-15】龙盛公司根据“工资结算汇总表”结算本月应付职工工资总额 1 000 000 元，代扣职工房租 45 000 元，公司代垫职工家属医药费 5 000 元，实发工资 950 000 元。龙盛公司的有关会计处理如下。

(1) 向银行提取现金。

借：库存现金　　950 000
　　贷：银行存款　　950 000

(2) 发放工资，支付现金。

借：应付职工薪酬——工资、奖金、津贴和补贴　　950 000
　　贷：库存现金　　950 000

注：如果通过银行发放工资，该公司应编制如下会计分录。



借：应付职工薪酬——工资、奖金、津贴和补贴　　950 000
　贷：银行存款　　950 000

(3) 代扣款项。

借：应付职工薪酬——工资、奖金、津贴和补贴　　50 000
　贷：其他应收款——职工房租　　45 000
　　　　　　　　——代垫医药费　　5 000

(2) 职工福利费。对于职工福利费，企业应当在实际发生时根据实际发生额计入当期损益或相关资产成本，借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”“销售费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——职工福利费”科目。

【例 10-16】龙盛公司下设一所职工食堂，每月根据在岗职工数量及岗位分布情况、相关历史经验数据等计算需要补贴食堂的金额，从而确定公司每期因补贴职工食堂需要承担的福利费金额。2017 年 10 月，公司在岗职工共计 200 人，其中管理部门 20 人，生产车间 180 人，公司的历史经验数据表明，对于每个职工公司每月需补贴食堂 100 元。龙盛公司的有关会计分录如下。

借：生产成本　　18 000
　　管理费用　　2 000
　贷：应付职工薪酬——职工福利费　　20 000

【例 10-17】承【例 10-16】，2017 年 11 月，龙盛公司支付 20 000 元补贴给食堂。龙盛公司应编制如下会计分录。

借：应付职工薪酬——职工福利费　　20 000
　贷：银行存款　　20 000

(3) 国家规定计提标准的职工薪酬。对于国家规定了计提基础和计提比例的医疗保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金，以及按规定提取的工会经费和职工教育经费，企业应当在职工为提供服务的会计期间，根据规定的计提基础和计提比例计算确定相应的职工薪酬金额，并确认相关负债，按照受益对象计入当期损益或相关资产成本，借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

【例 10-18】承【例 10-14】，2017 年 7 月，龙盛公司根据相关规定，分别按照职工工资总额的 2%和 1.5%的计提标准，确认应付工会经费和职工教育经费。

龙盛公司应编制如下会计分录。

借：生产成本——基本生产成本　　24 500
　　制造费用　　3 500
　　管理费用　　6 300
　　销售费用　　700
　贷：应付职工薪酬——工会经费和职工教育经费(工会经费)　　20 000
　　　　　　　　　——工会经费和职工教育经费(职工教育经费)　　15 000

本例中，应计入“生产成本”科目的金额＝700 000×(2%＋1.5%)＝2 4500(元)；应计入“制造费用”科目的金额＝100 000×(2%＋1.5%)＝3 500(元)；应计入“管理费用”科目的金额＝180 000×(2%＋1.5%)＝6 300(元)；应计入“销售费用”科目的金额＝20 000×(2%＋1.5%)＝700(元)。

本例中，应确认的应付职工薪酬＝1 000 000×(2%＋1.5%)＝ 35 000(元)，其中工会经费为 20 000 元，职工教育经费为 15 000 元。

【例 10-19】根据国家规定的计提标准计算，龙盛公司 2017 年 10 月应向社会保险经办机构缴纳职工基本医疗保险费共计 110 000 元，其中，应计入基本生产车间生产成本的金额为 77 000 元，应计入制造费用的金额为 11 000 元，应计入管理费用的金额为 19 800 元，应计入销售费用的金额为 2 200 元。龙盛公司的有关会计处理如下。

借：生产成本——基本生产成本	77 000	
制造费用	11 000	
管理费用	19 800	
销售费用	2 200	
贷：应付职工薪酬——社会保险费(基本医疗保险)		110 000

(4) 短期带薪缺勤。对于职工带薪缺勤，企业应当根据其性质及职工享有的权利，分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤两类。企业应当对累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤分别进行会计处理。如果带薪缺勤属于长期带薪缺勤的，企业应当作为其他长期职工福利处理。

① 累积带薪缺勤，是指带薪权利可以结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期间使用。企业应当在职工提供了服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与积累带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。确认累积带薪缺勤时，借记“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——累积带薪缺勤”科目。

【例 10-20】龙盛公司共有 2 000 名职工，从 2017 年 1 月 1 日起，该公司实行累积带薪缺勤制度。该制度规定，每个职工每年可享受 5 个工作日带薪年休假，未使用的年休假只能向后结转一个公历年度，超过 1 年未使用的权利作废，在职工离开公司时也无权获得现金支付；职工休年假时，首先使用当年可享受的权利，再从上年结转的带薪年休假中扣除。

2017 年 12 月 31 日，龙盛公司预计 2018 年有 1 900 名职工将享受不超过 5 天的带薪年休假，剩余 100 名职工每人将平均享受 6 天半年休假，假定这 100 名职工全部为总部各部门经理，该公司平均每名职工每个工作日工资为 300 元。不考虑其他相关因素。2017 年 12 月 31 日，龙盛公司应编制如下会计分录。

借：管理费用	45 000	
贷：应付职工薪酬——累积带薪缺勤		45 000

龙盛公司在 2017 年 12 月 31 日应当预计由于职工累积未使用的带薪年休假权利而导致的预期支付的金额，即相当于 150 天(100×1.5)的年休假工资金额 45 000 元(150×300)。

② 非累积带薪缺勤，是指带薪权利不能结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利将予以取消，并且职工离开企业时也无权获得现金支付。我国企业职工休婚嫁、产假、丧假、探亲假、病假期间的工资通常属于非累积带薪缺勤。由于职工提供服务本身不能增加其能够享受的福利金额，企业在职工未缺勤时不应当计提相关费用和负债。为此，企业应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。

企业确认职工享有的与非累积带薪缺勤权利相关的薪酬，视同职工出勤确认的当期损



益或相关资产成本。通常情况下，与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬已经包括在企业每期向职工发放的工资等薪酬中，因此，不必额外作相应的账务处理。

2) 非货币性职工薪酬

(1) 企业以其自产产品作为非货币性福利发放给职工的，应当根据受益对象，按照该产品的公允价值，计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬，借记“管理费用”“生产成本”“制造费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目。实际发放自产产品给职工时，应确认主营业务收入，借记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目，贷记“主营业务收入”科目，同时结转相关成本，涉及增值税销项税额的，还应进行相应的处理。

【例 10-21】龙盛公司为小家电生产企业，共有职工 200 名，其中 180 名为直接参加生产的职工，20 名为总部管理人员。2017 年 12 月，该公司以其生产的每台成本为 1 800 元的电暖器作为春节福利发放给公司每名职工。该型号的电暖器市场售价为每台 2 000 元，该公司适用的增值税税率为 17%。

(1) 龙盛公司决定发放非货币性福利时，应作如下账务处理。

	借方	贷方
借：生产成本	421 200	
管理费用	46 800	
贷：应付职工薪酬——非货币性福利		468 000

(2) 实际发放电暖器时，应作如下账务处理。

	借方	贷方
借：应付职工薪酬——非货币性福利	468 000	
贷：主营业务收入		400 000
应交税费——应交增值税(销项税额)		68 000
借：主营业务成本	360 000	
贷：库存商品——电暖器		360 000

(2) 将企业拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用的，应当根据受益对象，将该住房每期应计提的折旧计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬，借记“管理费用”“生产成本”“制造费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目，并且同时借记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目，贷记“累计折旧”科目。租赁住房等资产供职工无偿使用的，应当根据受益对象，将每期应付的租金计入相关资产成本或当期损益，并确认应付职工薪酬，借记“管理费用”“生产成本”“制造费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目。企业支付租赁住房等资产供职工无偿使用所发生的租金，借记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目，贷记“银行存款”等科目。难以认定受益对象的非货币性福利，直接计入当期损益和应付职工薪酬。

【例 10-22】龙盛公司为总部各部门经理级别以上职工提供汽车免费使用，该公司总部共有部门经理以上职工 15 名，每人提供一辆桑塔纳汽车免费使用，假定每辆桑塔纳汽车每月计提折旧 2 000 元。龙盛公司的有关会计处理如下。

	借方	贷方
借：管理费用	30 000	
贷：应付职工薪酬——非货币性福利		30 000
借：应付职工薪酬——非货币性福利	30 000	
贷：累计折旧		30 000



【例 10-23】龙盛公司为副总裁以上高级管理人员每人租赁一套住房。该公司共有副总裁以上高级管理人员 5 名，公司为其每人租赁一套面积为 200 平方米带有家具和电器的公寓，月租金为每套 9 000 元。龙盛公司的有关会计处理如下。

确认为职工租赁住房的非货币性福利。

借：管理费用　　45 000

　　贷：应付职工薪酬——非货币性福利　　45 000

每月支付高级管理人员住房租金时。

借：应付职工薪酬——非货币性福利　　45 000

　　贷：银行存款　　45 000

4. 设定提存计划的核算

对于设定提存计划，企业应当根据在资产负债表日为换取职工在会计期间提供的服务而应向单独主体缴存的提存金，确认为应付职工薪酬负债，并计入当期损益或相关资产成本，借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”“销售费用”等科目，借记“应付职工薪酬——设定提存计划”科目。

【例 10-24】承【例 10-14】龙盛公司根据所在地政府规定，按照职工工资总额的 12%计提基本养老保险费，缴存当地社会保障经办机构。2017 年 7 月份，龙盛公司缴存的基本养老保险费，应计入生产成本的金额为 84 000 元,，应计入制造费用的金额为 12 000 元，应计入管理费用的金额为 21 600 元，应计入销售费用的金额为 2 400 元。

龙盛公司的有关会计处理如下。

借：生产成本——基本生产成本　　84 000

　　制造费用　　12 000

　　管理费用　　21 600

　　销售费用　　2 400

　　贷：应付职工薪酬——设定提存计划(基本养老保险费)　　120 000

10.2.5 应交税费

企业根据税法规定应交纳的各种税费包括增值税、消费税、城市维护建设税、资源税、所得税、土地增值税、房产税、车船使用税、土地使用税、教育费附加、矿产资源补偿费、印花税及耕地占用税等。

企业应通过“应交税费”科目，总括反映各种税费的交纳情况，并按照应交税费项目进行明细核算。该科目贷方登记应交纳的各种税费等，借方登记实际交纳的税费；期末余额一般在贷方，反映企业尚未交纳的税费，期末余额如在借方，反映企业多交或尚未抵扣的税费。企业缴纳的印花税、耕地占用税等不需要预计应交数的税金，不通过“应交税费”科目核算。

1. 应交增值税

1) 增值税概述

增值税，是指对我国境内销售货物、进口货物，或提供加工、修理修配劳务的增值额征收的一种流转税。增值税的纳税人是在我国境内销售货物、进口货物，或提供加工、修



理修配劳务的单位和个人。按照纳税人的经营规模及会计核算的健全程度，增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。一般纳税人应纳增值税额，根据当期销项税额减去当期进项额计算确定；小规模纳税人应纳增值税额，按照销售额和规定的征收率计算确定。

2) 一般纳税人的核算

(1) 应纳增值税的计算。

应纳增值税＝本期销项税额－本期进项税额

本期销项税额＝本期销售额×增值税税率

本期销售额为不含增值税的销售额，在增值税发票上销售额和增值税以价和税分别反映。如果销售额为含税销售额，在计算本期销项税额时，必须将含税销售额还原成不含税的销售额。

不含税销售额＝含税销售额÷(1＋增值税税率)

增值税实行比例税率。一般纳税人增值税的税率分为三档：基本税率、低税率和零税率。

① 基本税率为17%，适用于纳税人销售或者进口货物，提供加工、修理修配劳务，提供有形资产租赁服务。

② 低税率：11%，6%。

A：11%。

i. 生活必需品类——粮食、食用植物油（包括橄榄油）、鲜奶、食用盐、自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、沼气和居民用煤炭制品等。

ii. 文化用品类：图书、报纸、杂志、音像制品和电子出版物。

iii. 农业生产资料类：初级农产品、饲料、化肥（有机肥免税）、农机（不含农机零部件）、农药、农膜。

iv. 提供交通运输、邮政、基础电信、建筑、不动产租赁服务，销售不动产，转让土地使用权。

B：6%。

提供金融服务、生活服务、增值电信服务、现代服务（有形动产租赁、不动产租赁服务除外）、销售无形资产（转让土地使用权除外）。

③ 零税率，即税率为零，适用于出口规定范围内的货物和发生的跨境应税行为。

(2) 科目设置。

在“应交税费”科目下设置“应交增值税”明细账户进行核算，“应交增值税”明细科目的借方发生额，反映企业购进货物或接受应税劳务支付的进项税额，实行已缴纳的增值税等；贷方发生额，反映销售货物或提供应税劳务应缴纳的增值税、出口货物退税等；期末借方余额，反映企业尚未抵扣的增值税，贷方余额反映企业未交的增值税。

“应交税费——应交增值税”科目分别设置“进项税额”“已交税金”“转出未交增值税”“销项税额”“出口退税”“进项税额转出”“转出多交增值税”等专栏。

(3) 会计处理。

① 采购物资和接受应税劳务。企业从国内采购物资或接受应税劳务等，根据增值税专用发票上记载的应计入采购成本或应计入加工、修理修配等物资成本的金额，借记“材料采购”“在途物资”“原材料”“库存商品”或“生产成本”“制造费用”“委托加工物资”“管理

费用”等科目；根据增值税专用发票上注明的可抵扣的增值税税额，借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目，按照应付或实际支付的总额，贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等科目。购入货物发生的退货，作相反的会计分录。

【例 10-25】龙盛公司购入原材料一批，增值税专用发票上注明货款 50 000 元，增值税税额 8 500 元，货物尚未到达，货款和进项税款已用银行存款支付。该公司采用计划成本对原材料进行核算。龙盛公司的有关会计分录如下。

借：材料采购	50 000	
应交税费——应交增值税(进项税额)	8 500	
贷：银行存款		58 500

按照《增值税暂行条例》，企业购入免征增值税货物，一般不能够抵扣增值税销项税额。但是对于购入的免税农产品，可以按照买价和规定的扣除率计算进项税额，并准予从企业的销项税额中抵扣。企业购入免税农产品，按照买价和规定的扣除率计算进项税额，借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目；按照买价扣除按规定计算的进项税额后的差额，借记“材料采购”“原材料”“库存商品”等科目；按照应付或实际支付的价款，贷记“应付账款”“银行存款”等科目。

【例 10-26】龙盛公司购入免税农产品一批，作为材料用于产品的生产，价款 200 000 元，规定的扣除率为 11%，农产品已验收入库，该货款已用银行存款支付。龙盛公司的有关会计分录如下。

借：原材料	178 000	
应交税费——应交增值税(进项税额)	22 000	
贷：银行存款		200 000

【例 10-27】龙盛公司生产车间委托外单位修理机器设备，对方开来的专用发票上注明修理费用 5 000 元，增值税税额 850 元，款项已用银行存款支付。龙盛公司的有关会计分录如下。

借：制造费用	5 000	
应交税费——应交增值税(进项税额)	850	
贷：银行存款		5 850

② 进项税额转出。企业购进的货物发生非常损失，以及将购进货物改变用途(如用于非应税项目、集体福利或个人消费等)，其进项税额应通过“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目转入有关科目，借记“待处理财产损溢”“在建工程”“应付职工薪酬”等科目，贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目；属于转作待处理财产损失的进项税额，应与遭受非常损失的购进货物、在产品或库存商品的成本一并处理。

购进货物改变用途，通常是指购进的货物在没有经过任何加工的情况下，对内改变用途的行为，如在建工程领用原材料、企业下属医务室等福利部门领用原材料等。

【例 10-28】龙盛公司库存材料因意外火灾毁损一批，有关增值税专用发票确认的成本为 30 000 元，增值税税额 5 100 元。龙盛公司的有关会计分录如下。

借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢	35 100	
贷：原材料		30 000
应交税费——应交增值税(进项税额转出)		5 100



【例 10-29】龙盛公司建造厂房领用生产用原材料 40 000 元，原材料购入时支付的增值税为 6 800 元。龙盛公司的有关会计分录如下。

借：在建工程 46 800
　贷：原材料 40 000
　　应交税费——应交增值税(进项税额转出) 6 800

③ 销售物资或者提供应税劳务。企业销售货物或者提供应税劳务，按照营业收入和应收取的增值税税额，借记“应收账款”“应收票据”“银行存款”等科目；按照专用发票上注明的增值税税额，贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目；按照实现的营业收入，贷记“主营业务收入”“其他业务收入”等科目。发生的销售退回，作相反的会计分录。

【例 10-30】龙盛公司销售产品一批，价款 600 000 元，按规定应收取增值税税额 102 000 元，提货单和增值税专用发票已交给买方，款项尚未收到。龙盛公司的有关会计分录如下。

借：应收账款 702 000
　贷：主营业务收入 600 000
　　应交税费——应交增值税(销项税额) 102 000

【例 10-31】龙盛公司为外单位代加工电脑桌 500 个，每个收取加工费 10 元，适用的增值税税率为 17%，加工完成，款项已收到并存入银行。龙盛公司的有关会计分录如下。

借：银行存款 5 850
　贷：主营业务收入 5 000
　　应交税费——应交增值税(销项税额) 850

此外，企业将自产、委托加工或购买的货物分配给股东，应当参照企业销售物资或者提供应税劳务进行会计处理。

④ 视同销售行为。企业的有些交易和事项从会计角度看不属于销售行为，不能确认销售收入，但是按照税法规定，应视同对外销售处理，计算应交增值税。视同销售需要交纳增值税的事项如企业将自产或委托加工的货物用于非应税项目、集体福利或个人消费，将自产、委托加工或购买的货物作为投资、分配给股东或投资者、无偿赠送他人等。在这些情况下，企业应当借记“在建工程”“长期股权投资”“营业外支出”等科目，贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目等。

【例 10-32】龙盛公司将自己生产的产品用于自行建造职工俱乐部。该批产品的成本为 400 000 元，计税价格为 600 000 元，增值税税率为 17%。龙盛公司的有关会计分录如下。

借：在建工程 502 000
　贷：库存商品 400 000
　　应交税费——应交增值税(销项税额) 102 000

⑤ 出口退税。企业出口产品按规定退税的，按应收的出口退税额，借记“其他应收款”科目，贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目。

⑥ 交纳增值税。企业交纳的增值税，借记“应交税费——应交增值税(已交税金)”科目，贷记“银行存款”科目。“应交税费——应交增值税”科目的贷方余额，表示企业应交纳的增值税。

【例 10-33】龙盛公司以银行存款交纳本月增值税 200 000 元。该公司的有关会计分录如下。

借：应交税费——应交增值税(已交税金)　　200 000
　　贷：银行存款　　200 000

3) 小规模纳税人的核算

小规模纳税人，是指应纳增值税销售额在规定的标准以下，并且会计核算不健全的纳税人。小规模纳税人增值税的主要特点如下。

(1) 小规模纳税人购进货物或接受劳务时，按照所应支付的全部价款计入存货入账价值，不论是否取得增值税专用发票，其支付的增值税额均不确认为进项税额。

(2) 小规模纳税人销售货物或者提供应税劳务时，只能开具普通发票，不能开具增值税专用发票。

(3) 小规模纳税人应纳增值税额采用简易办法计算，按照不含税销售额和规定的增值税征收率计算确定。应纳增值税的计算公式为：

销售额＝含税销售额÷(1＋征收率)

应纳增值税税额＝销售额×征收率

因此，小规模纳税企业只需在“应交税费”科目下设置“应交增值税”明细科目，不需要在“应交增值税”明细科目中设置专栏。“应交税费——应交增值税”科目贷方登记应交纳的增值税，借方登记已交纳的增值税；期末贷方余额为尚未交纳的增值税，借方余额为多交纳的增值税。

小规模纳税企业购进货物和接受应税劳务时支付的增值税，直接计入有关货物和劳务的成本，借记“材料采购”“在途物资”等科目，贷记“银行存款”等科目。

【例10-34】某小规模纳税企业购入材料一批，取得的专用发票中注明货款30 000元，增值税5 100元，款项以银行存款支付，材料已验收入库(该企业按实际成本计价核算)。该企业的有关会计分录如下。

借：原材料　　35 100
　　贷：银行存款　　35 100

本例中，小规模纳税企业购进货物时支付的增值税5 100元，直接计入有关货物和劳务的成本。

【例10-35】某小规模纳税企业销售产品一批，所开出的普通发票中注明的货款(含税)为41 200元，增值税征收率为3%，款项已存入银行。该企业的有关会计分录如下。

借：银行存款　　41 200
　　贷：主营业务收入　　40 000
　　　　应交税费——应交增值税　　1 200

不含税销售额＝含税销售额÷(1＋征收率)＝41 200÷(1＋3%)＝40 000(元)，应纳增值税＝不含税销售额×征收率＝40 000×3%＝1 200(元)。

【例10-36】承【例10-35】，该小规模纳税企业月末以银行存款上交增值税1 200元。有关会计处理如下。

借：应交税费——应交增值税　　1 200
　　贷：银行存款　　1 200

2. 应交消费税

消费税，是指在我国境内生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人，按其流转



额交纳的一种税。其目的是通过税收，调节消费品的利润水平。实行从价定率办法计征的应纳税额的税基为销售额，如果销售额中未扣除增值税，按下列公式计算：

应税消费品的销售额＝含增值税的销售额÷(1＋增值税税率或征收率)

征收消费税的消费品包括：烟、酒及酒精、化妆品、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮和烟火、汽油、柴油、汽车轮胎、摩托车、小汽车等。

1) 消费税的计算

消费税有从价定率和从量定额两种征收方法。

(1) 实行从价定率征收的应税消费品：

应纳税额＝销售额×适用税率

(2) 实行从量定额征收的应税消费品：

应纳税额＝单位税额×销售量

2) 科目设置及会计处理

企业应在“应交税费”科目下设置“应交消费税”明细科目，核算应交消费税的发生、交纳情况。该科目的贷方登记应交纳的消费税，借方登记已交纳的消费税。期末贷方余额为尚未交纳的消费税，借方余额为多交纳的消费税。

(1) 销售应税消费品。企业销售应税消费品应交的消费税，应借记“营业税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交消费税”科目。

【例 10-37】龙盛公司销售所生产的化妆品，价款 400 000 元(不含增值税)，适用的消费税税率为 30%。该公司有关的会计分录如下。

	借方	贷方
借：营业税金及附加	120 000	
贷：应交税费——应交消费税		120 000

(2) 自产自销应税消费品。企业将生产的应税消费品用于在建工程等非生产机构时，按规定应交纳的消费税，借记“在建工程”等科目，贷记“应交税费——应交消费税”科目。

【例 10-38】龙盛公司在建工程领用自产柴油 25 000 元，应交纳增值税 5 100 元，应交纳消费税 3 000 元。该公司的有关会计分录如下。

	借方	贷方
借：在建工程	33 100	
贷：库存商品		25 000
应交税费——应交增值税(销项税额)		5 100
——应交消费税		3 000

(3) 委托加工应税消费品。企业如有应交消费税的委托加工物资，一般应由受托方代收代交税款，受托方按照应交税款金额，借记“应收账款”“银行存款”等科目，贷记“应交税费——应交消费税”科目。受托加工或翻新改制金银首饰的，按照规定由受托方交纳消费税。

委托加工物资收回后直接用于销售的，应将受托方代收代交的消费税计入委托加工物资的成本，借记“委托加工物资”等科目。贷记“应付账款”“银行存款”等科目；委托加工物资收回后用于连续生产应税消费品，按规定准予抵扣的，应按已由受托方代收代交的消费税，借记“应交税费——应交消费税”科目，贷记“应付账款”“银行存款”等科目。

【例 10-39】龙盛公司委托 W 公司代为加工一批应交消费税的材料(非金银首饰)。龙盛公司的材料成本为 2 000 000 元，加工费为 400 000 元，由 W 公司代收代交的消费税为 160 000 元(不考虑增值税)的材料已经加工完成，并由龙盛公司收回验收入库，加工费尚未支付。龙盛公司采用实际成本法进行原材料的核算。

(1) 如果龙盛公司收回的委托加工物资用于继续生产应税消费品，龙盛公司的有关会计分录如下。

借：委托加工物资　　2 000 000
　　贷：原材料　　2 000 000
借：委托加工物资　　400 000
　　应交税费——应交消费税　　160 000
　　贷：应付账款　　560 000
借：原材料　　2 400 000
　　贷：委托加工物资　　2 400 000

(2) 如果龙盛公司收回的委托加工物资直接用于对外销售，龙盛公司的有关会计分录如下。

借：委托加工物资　　2 000 000
　　贷：原材料　　2 000 000
借：委托加工物资　　560 000
　　贷：应付账款　　560 000
借：库存商品　　2 560 000
　　贷：委托加工物资　　2 560 000

(4) 进口应税消费品。企业进口应税物资在进口环节应交的消费税，计入该项物资的成本，借记“材料采购”“固定资产”等科目，贷记“银行存款”科目。

【例 10-40】龙盛公司从国外进口一批需要交纳消费税的商品，商品价值 4 000 000 元，进口环节需要交纳的消费税为 800 000 元(不考虑增值税)，采购的商品已经验收入库，货款尚未支付，税款已经用银行存款支付。龙盛公司的有关会计分录如下。

借：库存商品　　4 800 000
　　贷：应付账款　　4 000 000
　　　　银行存款　　800 000

本例中，企业进口应税物资在进口环节应交的消费税为 400 000 元，应计入该项物资的成本。

3. 其他应交税费

其他应交税费，是指除上述应交税费以外的应交税费，包括应交资源税、应交城市维护建设税、应交教育费附加、应交土地增值税、应交房产税、应交土地使用税、应交车船使用税、应交矿产资源补偿费及应交个人所得税等。企业应当在“应交税费”科目下设置相应的明细科目进行核算，贷方登记应交纳的有关税费，借方登记已交纳的有关税费，期末贷方余额表示尚未交纳的有关税费。

1) 应交资源税

资源税，是对在我国境内开采矿产品或者生产盐的单位和个人征收的税。资源税按照



应税产品的课税数量和规定的单位税额计算。开采或生产应税产品对外销售的，以销售数量为课税数量；开采或生产应税产品自用的，以自用数量为课税数量。

对外销售应税产品应交纳的资源税应记入“营业税金及附加”科目，借记“营业税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交资源税”科目；自产自用应税产品应交纳的资源税应记入“生产成本”“制造费用”等科目，借记“生产成本”“制造费用”等科目，贷记“应交税费——应交资源税”科目。

【例 10-41】龙盛公司对外销售某种资源税应税矿产品 1 000 吨，每吨应交资源税 5 元。该公司的有关会计分录如下。

借：营业税金及附加　　5 000
　　贷：应交税费——应交资源税　　5 000

【例 10-42】龙盛公司将自产的资源税应税矿产品 600 吨用于企业的产品生产，每吨应交资源税 5 元。该公司的有关会计分录如下。

借：生产成本　　3 000
　　贷：应交税费——应交资源税　　3 000

2) 应交城市维护建设税

城市维护建设税，是以增值税、消费税为计税依据征收的一种税。其纳税人为交纳增值税、消费税的单位和个人，税率因纳税人所在地不同从 1%到 7%不等。公式为：

应纳税额＝(应交增值税＋应交消费税)×适用税率

借记“营业税金及附加”等科目，贷记“应交税费——应交城市维护建设税”科目。

【例 10-43】龙盛公司本期实际应上交增值税 800 000 元，消费税 482 000 元，该公司适用的城市维护建设税税率为 7%。该公司的有关会计处理如下。

(1) 计算应交的城市维护建设税。

借：营业税金及附加　　89 740
　　贷：应交税费——应交城市维护建设税　　89 740

应交的城市维护建设税＝(800 000＋482 000)×7%＝89 740(元)

(2) 用银行存款上交城市维护建设税。

借：应交税费——应交城市维护建设税　　89 740
　　贷：银行存款　　89 740

3) 应交教育费附加

教育费附加，是为了发展教育事业而向企业征收的附加费用，企业按应交流转税的一定比例计算交纳。企业应交的教育费附加，借记“营业税金及附加”等科目，贷记“应交税费——应交教育费附加”科目。

【例 10-44】龙盛公司按税法规定计算，2017 年度第 4 季度应交纳教育费附加 600 000 元，款项已经用银行存款支付。该公司的有关会计处理如下。

借：营业税金及附加　　600 000
　　贷：应交税费——应交教育费附加　　600 000
借：应交税费——应交教育费附加　　600 000
　　贷：银行存款　　600 000



4) 应交土地增值税

土地增值税，是指在我国境内有偿转让土地使用权及地上建筑物和其他附着物产权的单位和个人，就其土地增值额征收的一种税。土地增值额，是指转让收入减去规定扣除项目金额后的余额。转让收入包括货币收入、实物收入和其他收入。扣除项目主要包括取得土地使用权所支付的金额、开发土地的费用、新建及配套设施的成本、旧房及建筑物的评估价格等。

企业应交的土地增值税视情况记入不同科目：企业转让的土地使用权连同地上建筑物及其附着物一并在“固定资产”等科目核算的，转让时应交的土地增值税，借记“固定资产清理”科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目；土地使用权在“无形资产”科目核算的，按实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按应交的土地增值税，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目，同时冲销土地使用权的账面价值，贷记“无形资产”科目，按其差额，借记“营业外支出”科目或贷记“营业外收入”科目。

【例 10-45】龙盛公司对外转让一栋厂房，根据税法规定计算的应交土地增值税为 54 000 元。有关会计处理如下。

(1) 计算应交纳的土地增值税。

借：固定资产清理　　54 000
　　贷：应交税费——应交土地增值税　　54 000

(2) 用银行存款交纳应交土地增值税税款。

借：应交税费——应交土地增值税　　54 000
　　贷：银行存款　　54 000

5) 应交房产税、土地使用税、车船使用税和矿产资源补偿费

房产税，是国家对在城市、县城、建制县和工矿区征收的由产权所有人交纳的一种税。房产税依照房产原值一次减除 10%～30%后的余额计算交纳。没有房产原值作为依据的，由房产所在地税务机关参考同类房产核定；房产出租的，以房产租金收入为房产税的计税依据。

土地使用税，是国家为了合理利用城镇土地，调节土地级差收入，提高土地使用效益，加强土地管理而开征的一种税。土地使用税以纳税人实际占用的土地面积为计税依据，依照规定税额计算征收。

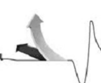
车船使用税，由拥有并且使用车船的单位和个人交纳。车船使用税按照适用税额计算交纳。

矿产资源补偿费，是对在我国领域和管辖海域开采矿产资源而征收的费用。矿产资源补偿费按照矿产品销售收入的一定比例计征，由采矿人交纳。

企业应交的房产税、土地使用税、车船使用税、矿产资源补偿费，记入“管理费用”科目，借记“管理费用”科目，贷记“应交税费——应交房产税(或应交土地使用税、应交车船使用税、应交矿产资源补偿费)”科目。

6) 应交个人所得税

企业按规定计算的代扣代交的职工个人所得税，借记“应付职工薪酬”科目，贷记“应交税费——应交个人所得税”科目；企业交纳个人所得税时，借记“应交税费——应交个人所得税”科目，贷记“银行存款”等科目。



【例 10-46】龙盛公司结算某月应付职工工资总额 400 000 元，代扣职工个人所得税共计 4 000 元，实发工资 396 000 元。该公司与应交个人所得税有关的会计分录如下。

借：应付职工薪酬——工资　　4 000

　　贷：应交税费——应交个人所得税　　4 000

10.2.6　应付利息

应付利息核算企业按照合同约定应支付的利息，包括分期付息到期还本的长期借款、企业债券等应支付的利息。企业应当设置“应付利息”科目，按照债权人设置明细科目进行明细核算，该科目期末贷方余额，反映企业按照合同约定应支付但尚未支付的利息。

企业采用合同约定的名义利率计算确定利息费用时，应按合同约定的名义利率计算确定的应付利息的金额，记入“应付利息”科目；实际支付利息时，借记“应付利息”科目，贷记“银行存款”等科目。

【例 10-47】龙盛公司借入 5 年期到期还本每年付息的长期借款 6 000 000 元，合同约定年利率为 4%，假定不符合资本化条件。该公司的有关会计处理如下。

(1) 每年计算确定利息费用时。

借：财务费用　　240 000

　　贷：应付利息　　240 000

(2) 每年实际支付利息时。

借：应付利息　　240 000

　　贷：银行存款　　240 000

10.2.7　应付股利

应付股利，是指企业根据股东大会或类似机构审议批准的利润分配方案，确定分配给投资者的现金股利或利润。企业通过“应付股利”科目，核算企业确定或宣告支付但尚未实际支付的现金股利或利润。该科目贷方登记应支付的现金股利或利润，借方登记实际支付的现金股利或利润，期末贷方余额反映企业应付未付的现金股利或利润。该科目应按照投资者设置明细科目进行明细核算。

企业根据股东大会或类似机构审议批准的利润分配方案，确认应付给投资者的现金股利或利润时，借记“利润分配——应付现金股利或利润”科目，贷记“应付股利”科目；向投资者实际支付现金股利或利润时，借记“应付股利”科目，贷记“银行存款”等科目。

【例 10-48】龙盛公司 2017 年度实现净利润 9 000 000 元，经过董事会批准，决定 2017 年度分配现金股利 6 000 000 元。股利已经用银行存款支付。龙盛公司的有关会计处理如下。

借：利润分配——应付现金股利　　6 000 000

　　贷：应付股利　　6 000 000

借：应付股利　　6 000 000

　　贷：银行存款　　6 000 000

10.2.8　其他应付款

其他应付款，是指企业除应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、



应付利息、应付股利等经营活动以外的其他各项应付、暂收的款项，如应付租入包装租金、存入保证金等。企业应通过“其他应付款”科目，核算其他应付款的增减变动及其结存情况，并按照其他应付款的项目和对方单位(或个人)设置明细科目进行明细核算。该科目贷方登记发生的各种应付、暂收款项，借方登记偿还或转销的各种应付、暂收款项；该科目期末贷方余额，反映企业应付未付的其他应付款项。

企业发生其他各种应付、暂收款项时，借记“管理费用”等科目，贷记“其他应付款”科目；支付或退回其他各种应付、暂收款项时，借记“其他应付款”科目，贷记“银行存款”等科目。

【例 10-49】龙盛公司从 2017 年 1 月 1 日起，以经营租赁方式租入管理用办公设备一批，每月租金 7 000 元，按季支付。3 月 31 日，龙盛公司以银行存款支付应付租金。龙盛公司的有关会计处理如下。

(1) 1 月 31 日计提应付经营租入固定资产租金。

借：管理费用	7 000	
贷：其他应付款		7 000

2 月底计提应付经营租入固定资产租金的会计处理同上。

(2) 3 月 31 日支付租金。

借：其他应付款	14 000	
管理费用	7 000	
贷：银行存款		21 000

10.3　非流动负债

非流动负债，是指流动负债以外的负债，主要包括长期借款及应付债券等。

10.3.1　长期借款

长期借款，是指企业从银行或其他金融机构借入的期限在一年以上(不含一年)的借款。长期借款的有关账务处理如下。

企业借入各种长期借款，按实际收到的款项，借记“银行存款”科目，贷记“长期借款——本金”科目；按其差额，借记“长期借款——利息调整”科目。

在资产负债表日，企业应按长期借款的摊余成本和实际利率计算确定的长期借款的利息费用，借记“在建工程”“财务费用”“制造费用”等科目；按借款本金和合同利率计算确定的应付未付利息，贷记“应付利息”科目(对于一次还本付息的长期借款，贷记“长期借款——应计利息”科目)；按其差额，贷记“长期借款——利息调整”科目。

企业归还长期借款，按归还的长期借款本金，借记“长期借款——本金”科目；按转销的利息调整金额，贷记“长期借款——利息调整”科目；按实际归还的款项，贷记“银行存款”科目，按其差额，借记“在建工程”“财务费用”“制造费用”等科目。

【例 10-50】龙盛公司为建造一幢厂房，于 2015 年 1 月 1 日借入期限为 2 年的长期专门借款 3 000 000 元，款项已存入银行。借款利率按市场利率确定为 9%，每年付息一次，



期满后一次还清本金。2015年年初，该公司以银行存款支付工程价款共计1 800 000元，2016年年初，由以银行存款支付工程费用1 200 000元。该厂房于2016年8月31日完工，达到预定可使用状态。假定不考虑闲置专门借款资金存款的利息收入或者投资收益。该公司的有关账务处理如下。

(1) 2015年1月1日，取得借款时。

借：银行存款　　3 000 000

　　贷：长期借款——本金　　3 000 000

(2) 2015年年初，支付工程款。

借：在建工程——××厂房　　1 800 000

　　贷：银行存款　　1 800 000

(3) 2015年12月31日，计算2015年应计入工程成本的利息费用。

借款利息＝3 000 000×9%＝270 000(元)

借：在建工程——××厂房　　270 000

　　贷：应付利息　　270 000

(4) 2015年12月31日，支付借款利息。

借：应付利息　　270 000

　　贷：银行存款　　270 000

(5) 2016年年初，支付工程款。

借：在建工程——××厂房　　1 200 000

　　贷：银行存款　　1 200 000

(6) 2016年8月31日，工程达到预定可使用状态。

该期应计入工程成本的利息＝(3 000 000×9%÷12)×8＝180 000(元)

借：在建工程——××厂房　　180 000

　　贷：应付利息　　180 000

同时

借：固定资产——××厂房　　3 450 000

　　贷：在建工程——××厂房　　3 450 000

(7) 2016年12月31日，计算2016年9～12月的利息费用。

应计入财务费用的利息＝(3 000 000×9%÷12)×4＝90 000(元)

借：财务费用　　90 000

　　贷：应付利息　　90 000

(8) 2016年12月31日，支付利息。

借：应付利息　　270 000

　　贷：银行存款　　270 000

(9) 2017年1月1日，到期还本。

借：长期借款——本金　　3 000 000

　　贷：银行存款　　3 000 000

10.3.2　应付债券

1. 应付债券的核算内容及分类

应付债券核算企业发行的超过一年以上的债券，构成企业的一项长期负债。应付债券是公司取得长期融资的主要形式。和银行借款相比，债券具有金额较大、期限较长的特点。债券根据发行主体的不同，可以分为政府债券和公司债券。

债券存在两个利率：一个是债券契约中标明的利率，称为票面利率，也称名义利率、合同利率；另一个是债券发行时的市场利率，也称为实际利率，实际利率是计算债券未来现金流量现值时使用的折现率。根据票面利率和实际利率的不同，债券的发行方式包括平价发行、溢价发行与折价发行 3 种，具体分类方法见表 10-1。

表 10-1　债券的发行方式

票面利率与实际利率的关系	债券的发行方式	发行价和面值的关系
票面利率等于实际利率	平价发行	发行价等于面值
票面利率大于实际利率	溢价发行	发行价高于面值
票面利率小于实际利率	折价发行	发行价低于面值

2. 应付债券发行时的会计核算

无论是按面值发行，还是溢价发行或折价发行，企业均应按债券面值记入“应付债券——面值”科目，实际收到的款项与面值的差额，记入“应付债券——利息调整”科目。企业发行债券时，按实际收到的款项，借记“银行存款”等科目，按债券票面价值，贷记“应付债券——面值”科目，按实际收到的款项与票面价值之间的差额，贷记或借记“应付债券——利息调整”科目。

3. 应付债券利息调整的摊销

利息调整应在债券存续期间内采用实际利率法进行摊销。

企业发行的债券通常分为分期付息、一次还本和到期一次还本付息两种。资产负债表日，对于分期付息、一次还本的债券，企业应按应付债券的摊余成本和实际利率计算确定的债券利息费用，借记“在建工程”“制造费用”“财务费用”等科目；按票面利率计算确定的应付未付利息，贷记“应付利息”科目，按其差额，借记或贷记“应付债券——利息调整”科目。

对于到期一次还本付息的债券，企业应于资产负债表日按摊余成本和实际利率计算确定的债券利息费用，借记“在建工程”“制造费用”“财务费用”等科目；按票面利率计算确定的应付未付利息，贷记“应付债券——应计利息”科目，按其差额，借记或贷记“应付债券——利息调整”科目。

4. 应付债券的偿还

采用到期一次还本付息方式的，企业应于债券到期支付债券本息时，借记“应付债券——面值”“应付债券——应计利息”科目，贷记“银行存款”科目。采用分期付息、一



次还本方式的，在每期支付利息时，借记“应付利息”科目，贷记“银行存款”科目；债券到期偿还本金并支付最后一期利息时，借记“应付债券——面值”“在建工程”“财务费用”“制造费用”等科目，贷记“银行存款”科目，按其差额，借记或贷记“应付债券——利息调整”科目。

【例 10-51】 2013 年 1 月 1 日，龙盛公司经批准发行 5 年期分期付息、一次还本的公司债券 60 000 000 元，债券利息在每年 12 月 31 日支付，票面利率为年利率 6%。假定债券发行时的市场利率为 5%。

龙盛公司该批债券实际发行价格为 60 000 000×(*P*/*S*, 5%, 5)＋60 000 000×6%×(*P*/*A*, 5%，5)＝60 000 000×0.7835＋60 000 000×6%×4.329 5＝62 596 200(元)。

龙盛公司根据上述资料，采用实际利率法和摊余成本计算确定的利息费用见表 10-2。

表 10-2　采用实际利润法和摊余成本计算确定的利息费用

日期	现金流出 (a)	实际利息费用 (b)＝期初(d)×5%	已偿还的本金 (c)＝(a)－(b)	摊余成本余额 (d)＝期初(d)－(c)
2013 年 1 月 1 日				62 596 200
2013 年 12 月 31 日	3 600 000	3 129 810	470 190	62 126 010
2014 年 12 月 31 日	3 600 000	3 106 300.50	493 699.50	61 632 310.50
2015 年 12 月 31 日	3 600 000	3 081 615.53	518 384.47	61 113 926.03
2016 年 12 月 31 日	3 600 000	3 055 696.30	544 303.70	60 569 622.33
2017 年 12 月 31 日	3 600 000	3 030 377.67*	569 622.33	60 000 000
小　计	18 000 000	15 403 800	2 596 200	60 000 000
2017 年 12 月 31 日	60 000 000	—	60 000 000	0
合计	78 000 000	15 403 800	62 596 200	—

注：*尾数调整：60 000 000＋3 600 000－60 569 622.33＝3 030 377.67(元)。

根据表 10-2 的资料，龙盛公司的账务处理如下。

(1) 2013 年 1 月 1 日，发行债券。

借：银行存款　　62 596 200

　　贷：应付债券——面值　　60 000 000

　　　　　　　　——利息调整　　2 596 200

(2) 2013 年 12 月 31 日，计算利息费用。

借：财务费用(或在建工程)　　3 129 810

　　应付债券——利息调整　　470 190

　　贷：应付利息　　3 600 000

(3) 2013 年 12 月 31 日，支付利息。

借：应付利息　　3 600 000

　　贷：银行存款　　3 600 000

2014 年、2015 年、2016 年确认利息费用的会计分录与 2013 年相同，金额与利息费用一览表的对应金额一致。

(4) 2017 年 12 月 31 日，归还债券本金及最后一期利息费用。

借：财务费用(或在建工程)　　3 030 377.67
　　应付债券——面值　　60 000 000
　　　　　　——利息调整　　596 622.33
　　贷：银行存款　　63 600 000

10.3.3　长期应付款

1. 长期应付款的核算内容

长期应付款，是指企业除长期借款和应付债券以外的其他各种长期应付款项，包括应付融资租入固定资产的租赁费、以分期付款方式购买固定资产、无形资产或存货等发生的应付款项等。

2. 长期应付款的会计核算

1) 应付融资租入固定资产的租赁费

企业采用融资租赁方式租入的固定资产，应当在租赁开始日，将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值的较低者，加上初始直接费用，作为租入资产的入账价值，借记“固定资产”“在建工程”等科目；按照最低租赁付款额，贷记“长期应付款”科目；按照发生的初始直接费用，贷记“银行存款”等科目；按照差额，借记“未确认融资费用”科目。企业在按照合同约定的付款日支付租金时，借记“长期应付款”科目，贷记“银行存款”等科目。

2) 以分期付款方式购买资产的应付款项

企业如果在购买固定资产、无形资产或存货过程中，延期支付的购买价款超过正常信用条件，实质上具有融资性质。企业应当按照未来分期付款的现值，借记“固定资产”“无形资产”“原材料”等科目；按照未来分期付款的总额，贷记“长期应付款”科目；按照差额，借记“未确认融资费用”科目。企业在按照合同约定的付款日分期支付价款时，借记“长期应付款”科目，贷记“银行存款”等科目。

10.3.4　预计负债

企业在生产经营活动中，有时会面临诉讼、债务担保、产品质量保证等具有较大不确定性的经济事项，这些具有不确定性的或有事项可能会对企业的财务状况和经营成果产生较大影响。企业应当提前考虑或有事项可能会给企业带来的风险，及时确认、计量或披露相关信息，如果符合负债的定义及确认条件，则应当予以确认。

1. 或有事项的含义及特征

或有事项，是指过去的交易或者事项形成的，其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。常见的或有事项包括未决诉讼或未决仲裁、债务担保、产品质量保证(含产品安全保证)、亏损合同、重组义务、承诺及环境污染整治等。或有事项具有以下特征。

1) 或有事项是由过去的交易或者事项形成的

或有事项作为一种不确定事项，是由企业过去的交易或者事项形成的。由过去的交易



或者事项形成，是指或有事项的现存状况是过去交易或者事项引起的客观存在。

例如，未决诉讼是企业因过去的经济行为导致起诉其他单位或被其他单位起诉，是现存的一种状况，而不是未来将要发生的事项。又如，产品质量保证是企业对已售商品或已提供劳务的质量提供的保证，不是为尚未出售商品或尚未提供劳务的质量提供的保证。基于这一特征，未来可能发生的自然灾害、交通事故、经营亏损等事项，都不属于或有事项。

2) 或有事项的结果具有不确定性

或有事项的结果具有不确定性，是指或有事项的结果是否发生具有不确定性或者或有事项的结果预计将会发生，但发生的具体时间或金额具有不确定性。

首先，或有事项的结果是否发生具有不确定性。例如，债务的担保方在债务到期时是否承担和履行连带责任，需要根据被担保方能否按时还款决定，其结果在担保协议达成时具有不确定性。又如，有些未决诉讼，被起诉的一方是否会败诉，在案件审理过程中是难以确定的，需要根据人民法院判决情况加以确定。

其次，或有事项的结果预计将会发生，但发生的具体时间或金额具有不确定性。例如，某企业因生产过程中排污治理不力并对周围环境造成污染而被起诉，如无特殊情况，该企业很可能败诉。但是，在诉讼成立时，该企业因败诉将支出多少金额，或者何时将发生这些支出，可能是难以确定的。

3) 或有事项的结果须由未来事项决定

由未来事项决定，是指或有事项的结果只能由未来不确定事项的发生或不发生才能决定。

或有事项的结果，由未来事项发生或不发生予以确定。例如，或有事项发生时，将会对企业产生有利影响还是不利影响，或虽已知是有利影响或不利影响，但影响有多大，在或有事项发生时是难以确定的。这种不确定性的消失，只能由未来不确定事项的发生或不发生才能证实。例如，未决诉讼只能等到人民法院判决才能决定其结果。

或有事项与不确定性联系在一起，但会计处理过程中存在不确定性的事项并不都是或有事项，企业应当按照或有事项的定义和特征进行判断。例如，对固定资产计提折旧虽然也涉及对固定资产预计净残值和使用寿命进行分析和判断，带有一定的不确定性，但是，固定资产折旧是已经发生的损耗，固定资产的原值是确定的，其价值最终会转移到成本或费用中也是确定的，该事项的结果是确定的。因此，对固定资产计提折旧不属于或有事项。

2. 预计负债的含义及确认条件

与或有事项有关的义务应当在同时符合以下3个条件时，应当确认为一项预计负债。

1) 该义务是企业承担的现时义务

该义务是企业承担的现时义务，是指与或有事项相关的义务是在企业当前条件下已承担的义务，企业没有其他现实的选择，只能履行该现时义务。这里所指的义务包括法定义务和推定义务。

其中，法定义务，是指因合同、法规或其他司法解释等产生的义务，通常即企业在经济管理和经济协调中，依照经济法律、法规的规定必须履行的责任。例如，企业与其他企业签订购货合同产生的义务就属于法定义务。

推定义务，是指因企业的特定行为而产生的义务。企业的“特定行为”，泛指企业以往的习惯做法、已公开的承诺或已公开宣布的经营政策。并且，由于以往的习惯做法，或通过这些承诺或公开的声明，企业向外界表明了它将承担特定的责任，从而使受影响的各方形成了其将履行那些责任的合理预期。例如，龙盛公司是一家化工企业，因扩大经营规模，到 W 国创办了一家分公司。假定 W 国尚未针对甲公司这类企业的生产经营可能产生的环境污染制定相关法律，因而龙盛公司的分公司对在 W 国生产经营可能产生的环境污染不承担法定义务。但是，龙盛公司为在 W 国树立良好的形象，自行向社会公告，宣称将对生产经营可能产生的环境污染进行治理，龙盛公司的分公司为此承担的义务就属于推定义务。

2) 履行该义务很可能导致经济利益流出企业

履行该义务很可能导致经济利益流出企业，是指履行与或有事项相关的现时义务时，导致经济利益流出企业的可能性超过 50%，但尚未达到基本确定的程度。企业通常可以结合下列情况判断经济利益流出的可能性：①大于 95%但小于 100%，为“基本确定”；②大于 50%但小于或等于 95%，为“很可能”；③大于 5%但小于或等于 50%，为“可能”；④大于 0 但小于或等于 5%，为“极小可能”。

企业因或有事项承担了现时义务，并不说明该现时义务很可能导致经济利益流出企业。例如，2013 年 6 月 2 日，龙盛公司与 W 公司签订协议，承诺为 W 公司的 2 年期银行借款提供全额担保。对于龙盛公司而言，由于该担保事项而承担了一项现时义务，但这项义务的履行是否很可能导致经济利益流出企业，需依据 W 公司的经营情况和财务状况等因素加以确定。假定 2017 年年末，W 公司的财务状况恶化，且没有迹象表明可能发生好转。此种情况出现，表明 W 公司很可能违约，从而龙盛公司履行承担的现时义务将很可能导致经济利益流出企业。反之，如果 W 公司财务状况良好，一般可以认定 W 公司不会违约，从而龙盛公司履行承担的现时义务不是很可能导致经济利益流出。

3) 该义务的金额能够可靠地计量

该义务的金额能够可靠地计量，是指与或有事项相关的现时义务的金额能够合理地估计。

由于或有事项具有不确定性，因或有事项产生的现时义务的金额也具有不确定性，因此需要估计。要对或有事项确认一项预计负债，相关现时义务的金额应当能够可靠估计。只有在其金额能够可靠地估计，并同时满足其他两个条件时，企业才能加以确认。

例如，龙盛公司涉及一起诉讼案。根据以往的审判结果判断，公司很可能败诉，相关的赔偿金额也可以估算出一个区间。在这种情况下，就可以认为该公司因未决诉讼承担的现时义务的金额能够可靠地估计，从而对未决诉讼确认一项因或有事项形成的预计负债。但是如果没有以往的审判结果作为比照，而相关的法律条文没有明确解释，那么即使该公司预计可能败诉，在判决以前也很可能无法合理估计其须承担的现时义务的金额，这种情况下不应确认为预计负债。

3. 预计负债的计量

或有事项的计量，是指与或有事项相关义务的预计负债的计量，主要涉及两个方面：一是最佳估计数的确定；二是预期可获得补偿的处理。



1) 最佳估计数的确定

预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数，进行初始计量。最佳估计数的确定，应当分别两种情况处理。

(1) 所需支出存在一个连续范围，且该范围内各种结果发生的可能性相同，则最佳估计数应当按照该范围内的中间值，即上下限金额的平均数确定。

【例 10-52】2017 年 12 月 1 日，龙盛公司因合同违约而被 W 公司起诉。2017 年 12 月 31 日，龙盛公司尚未接到人民法院的判决。龙盛公司预计，最终的法律判决很可能对公司不利。假定预计将要支付的赔偿金额为 2 000 000～3 200 000 元的某一金额，而且这个区间内每个金额的可能性都大致相同。

在这种情况下，龙盛公司应在 2017 年 12 月 31 日的资产负债表中确认一项预计负债，金额为(2 000 000＋3 200 000)÷2＝2 600 000(元)。有关账务处理如下。

借：营业外支出——赔偿支出　　　　2 600 000
　　贷：预计负债——未决诉讼　　　　2 600 000

(2) 所需支出不存在一个连续范围，或者虽然存在一个连续范围，但该范围内各种结果发生的可能性不相同。在这种情况下，最佳估计数按照如下方法确定。

第一，如果或有事项涉及单个项目，最佳估计数按照最可能发生金额确定。“涉及单个项目”，是指或有事项涉及的项目只有一个，如一项未决诉讼、一项未决仲裁或一项债务担保等。

【例 10-53】2017 年 9 月 6 日，龙盛公司涉及一起诉讼案。2017 年 12 月 31 日，龙盛公司尚未接到人民法院的判决。在咨询了公司的法律顾问后，龙盛公司认为：胜诉的可能性为 40%，败诉的可能性为 60%；如果败诉，需要赔偿 2 000 000 元。

在这种情况下，龙盛公司在 2017 年 12 月 31 日资产负债表中应确认的预计负债金额，应为最可能发生的金额，即 2 000 000 元。有关账务处理如下。

借：营业外支出——赔偿支出　　　　2 000 000
　　贷：预计负债——未决诉讼　　　　2 000 000

第二，如果或有事项涉及多个项目，最佳估计数按照各种可能结果及相关概率加权计算确定。“涉及多个项目”，是指或有事项涉及的项目不止一个，如产品质量保证。在产品质量保证中，提出产品保修要求的可能有许多客户，相应地，企业对这些客户负有保修义务。

【例 10-54】龙盛公司是生产并销售 A 产品的企业，2017 年度第一季度共销售 A 产品 50 000 件，销售收入为 360 000 000 元。根据公司的产品质量保证条款，该产品售出后一年内，如发生正常质量问题，公司将负责免费维修。根据以前年度的维修记录，如果发生较小的质量问题，发生的维修费用为销售收入的 1%；如果发生较大的质量问题，发生的维修费用为销售收入的 2%。根据公司质量部门的预测，本季度销售的产品中，80%不会发生质量问题；15%可能发生较小质量问题；5%可能发生较大质量问题。

根据上述资料，2017 年第一季度末，龙盛公司应确认的预计负债金额为 360 000 000×(0×80%＋1%×15%＋2%×5%)＝900 000(元)。

有关账务处理如下。

借：销售费用　　　　900 000
　　贷：预计负债——产品质量保证　　　　900 000

2) 预期可获得补偿的处理

如果企业清偿因或有事项而确认的负债，所需支出全部或部分预期由第三方或其他方补偿，则此补偿金额只有在基本确定能收到时，才能作为资产单独确认，确认的补偿金额不能超过所确认负债的账面价值。

预期可能获得补偿的情况通常有发生交通事故等情况时，企业通常可从保险公司获得合理的赔偿；在某些索赔诉讼中，企业可对索赔人或第三方另行提出赔偿要求；在债务担保业务中，企业在履行担保义务的同时，通常可向被担保企业提出追偿要求。

企业预期从第三方获得的补偿，是一种潜在资产，其最终是否会转化为企业真正的资产(即企业是否能够收到这项补偿)具有较大的不确定性，企业只有在基本确定能够收到补偿时，才能对其进行确认。根据资产和负债不能随意抵销的原则，预期可获得的补偿在基本确定能够收到时应当确认为一项资产，而不能作为预计负债金额的扣减。

补偿金额的确认涉及两个方面问题：一是确认时间，补偿只有在“基本确定”能够收到时才予以确认；二是确认金额，确认的金额是基本确定能够收到的金额，而且不能超过相关预计负债的金额。

【例 10-55】2017 年 12 月 31 日，龙盛公司因或有事项而确认了一笔金额为 600 000 元的预计负债；同时，龙盛公司因该或有事项基本确定可从甲保险公司获得 250 000 元的赔偿。

本例中，龙盛公司应分别确认一项金额为 600 000 元的预计负债和一项金额为 250 000 元的资产，而不能只确认一项金额为 350 000 元(600 000－250 000)的预计负债。同时，龙盛公司所确认的补偿金额 250 000 元不能超过所确认的负债的账面价值 600 000 元。

3) 预计负债的计量需要考虑的其他因素

(1) 风险和不确定性。企业在确定最佳估计数时，应当综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性、货币时间价值和未来事项等因素。风险，是对交易或者事项结果的变化可能性的一种描述。风险的变动可能增加负债计量的金额。企业在不确定的情况下进行判断需要谨慎，使得收入或资产不会被高估，费用或负债不会被低估。但是，不确定性并不说明应当确认过多的预计负债和故意夸大支出或费用。

企业应当充分考虑与或有事项有关的风险和不确定性，既不能忽略风险和不确定性对或有事项计量的影响，也要避免反复对风险和不确定性进行调整，从而在低估和高估预计负债金额之间寻找平衡点。

(2) 货币时间价值。预计负债的金额，通常应当等于未来应支付的金额。但是，因货币时间价值的影响，资产负债表日后不久发生的现金流出，要比一段时间之后发生的同样金额的现金流出负有更大的义务。所以，如果预计负债的确认时点距离实际清偿有较长的时间跨度，货币时间价值的影响重大，那么在确定预计负债的确认金额时，应考虑采用现值计量，即通过对相关未来现金流出进行折现后确认最佳估计数。例如，油气井或核电站的弃置费用等，应按照未来应支付金额的现值确定。确定预计负债的金额不应考虑预期处置相关资产形成的利得。

将未来现金流出折算为现值时，需要注意以下三点：①用来计算现值的折现率，应当是反映货币时间价值的当前市场估计和相关负债特有风险的税前利率；②风险和不确定性，



既可以在计量未来现金流出时作为调整因素，也可以在确定折现率时予以考虑，但不能重复反映；③随着时间的推移，即使在未来现金流出和折现率均不改变的情况下，预计负债的现值将逐渐增长，企业应当在资产负债表日对预计负债的现值进行重新计量。

(3) 未来事项。企业应当考虑可能影响履行现时义务所需金额的相关未来事项。也就是说，对于这些未来事项，如果有足够的客观证据表明它们将发生，如未来技术进步、相关法规出台等，则应当在预计负债计量中予以考虑。

预期的未来事项可能对预计负债的计量较为重要。例如，某核电企业预计在生产结束时，处理核废料的费用将因未来技术的变化而显著降低，那么，该企业因此确认的预计负债金额应当反映有关专家对技术发展，以及处理费用减少做出的合理预测。但是，这种预计需要取得确凿的证据予以支持。

4) 资产负债表日对预计负债账面价值的复核

企业应当在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核。有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的，应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整。例如，某化工企业对环境造成了污染，按照当时的法律规定，只需要对污染进行清理。随着国家对环境保护越来越重视，按照现在的法律规定，该企业不但需要对污染进行清理，还很可能要对居民进行赔偿。这种法律要求的变化，会对企业预计负债的计量产生影响。企业应当在资产负债表日对为此确认的预计负债金额进行复核，相关因素发生变化表明预计负债金额不再能反映真实情况时，需要按照当前情况下企业清理和赔偿支出的最佳估计数，对预计负债的账面价值进行相应的调整。

企业对已经确认的预计负债在实际支出发生时，应当仅限于最初确定该预计负债的支出。也就是说，只有与该预计负债有关的支出才能冲减预计负债，否则将会混淆不同预计负债确认事项的影响。

4. 亏损合同

亏损合同产生的义务满足预计负债的确认条件，应当确认为预计负债。其中，亏损合同，是指履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同。预计负债的计量应当反映了退出该合同的最低净成本，即履行该合同的成本与未能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中的较低者。企业与其他企业签订的商品销售合同、劳务合同、租赁合同等，均可能变为亏损合同。

【例 10-56】龙盛公司 2016 年 12 月 15 日与 W 公司签订不可撤销合同，约定在 2017 年 5 月 8 日以每件 400 元的价格向 W 公司提供 B 产品 1 000 件，龙盛公司签订合同时，估计 B 产品的单位成本为每件 420 元，若不能按期交货，将对龙盛公司处以总价款 20%的违约金。签订合同时 B 产品尚未开始生产，龙盛公司准备生产 B 产品时，原材料价格突然上涨，预计生产 B 产品的单位成本将超过合同单价。不考虑相关税费。

履行合同发生的损失＝1 000×(420－400)＝20 000(元)

不履行合同支付的违约金＝1 000×400×20%＝80 000(元)

本例中，龙盛公司与 W 公司签订了不可撤销合同，但是执行合同不可避免发生的费用超过了预期获得的经济利益，属于亏损合同。由于该合同变为亏损合同时不存在标的资产，龙盛公司应当按照履行合同造成的损失与违约金两者中的较低者，确认一项预计负债，即应确认预计负债 20 000 元。



借：营业外支出　　20 000

　　贷：预计负债——亏损合同损失　　20 000

待产品完工后，将已确认的预计负债冲减产品成本。

借：预计负债——亏损合同损失　　20 000

　　贷：库存商品　　20 000

需要注意的是，如果亏损合同存在标的资产，则企业应当首先对标的资产进行减值测试，并按照规定先确认减值损失。如果预计亏损超过已确认的减值损失，再将超过部分确认为预计负债。

5. 预计负债的披露

为了使财务报告使用者获得充分、详细的有关信息，对于预计负债除了在资产负债表非流动负债项目下单独确认为一项负债之外，还应当在财务报表附注中披露以下内容：①预计负债的种类、形成的原因，以及经济利益流出不确定性的说明；②各类预计负债的期初、期末余额和本期变动额；③与预计负债有关的预期补偿金额和本期已确认的预期补偿金额。

6. 或有负债

或有负债，是指过去的交易或事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实；或过去的交易或事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠计量。

或有负债涉及两类义务：一类是潜在义务；另一类是现时义务。

(1) 潜在义务，是指结果取决于不确定未来事项的可能义务。也就是说，潜在义务最终是否转变为现时义务，由某些未来不确定事项的发生或不发生才能决定。

(2) 现时义务，是指企业在现行条件下已承担的义务，该现时义务的履行不是很可能导致经济利益流出企业，或者该现时义务的金额不能可靠地计量。其中，①“不是很可能导致经济利益流出企业”，是指该现时义务导致经济利益流出企业的可能性不超过 50%(含50%)。例如，龙盛公司和 W 公司签订担保合同，承诺为 W 公司的某项贷款提供担保。由于担保合同的签订，龙盛公司承担了一项现时义务，但承担现时义务不意味着经济利益很可能流出企业。如果 W 公司的财务状况良好，说明龙盛公司履行连带责任的可能性不大，那么这项担保合同不是很可能导致经济利益流出龙盛公司。该现时义务属于龙盛公司的或有负债。②“金额不能可靠地计量”，是指该现时义务导致经济利益流出企业的“金额”难以合理预计，现时义务履行的结果具有较大的不确定性。例如，甲公司涉及一桩诉讼案，根据以往的审判案例推断，甲公司很可能要败诉。但人民法院尚未判决，甲公司无法根据经验判断未来将要承担多少赔偿金额，因此该现时义务的金额不能可靠地计量，该诉讼案件即形成一项甲公司的或有负债。

或有负债无论是潜在义务还是现时义务，均不符合负债的确认条件，因而不能在报表中予以确认，但应按相关规定在财务报表附注中披露。主要披露内容包括：①或有负债的种类、形成的原因；②经济利益流出不确定性的说明；③或有事项预计产生的财务影响，以及获得补偿的可能性；无法预计的，应当说明。



同时，为了保护企业的利益，当或有负债涉及未决诉讼、未决仲裁的情况下，如果企业认为披露全部或部分信息预期会对企业造成重大不利影响，则无须披露这些信息，但应当披露该未决诉讼、未决仲裁的性质，以及没有披露其他信息的事实和原因。此外，对于导致经济利益极小可能流出企业的或有负债也不需要披露。

随着或有负债形成因素的不断变化，或有负债对应的潜在义务可能会转化为现时义务，未来经济利益流出的可能性也会增大，金额也会可靠地计量。此时或有负债就会转化为真正的负债，企业应当及时地将该或有负债确认为一项预计负债。

10.4　借 款 费 用

10.4.1　借款费用的内容

企业在生产经营活动中，如果面临资金短缺，需要通过短期借款、商业汇票等方式筹集资金。而企业对于购建固定资产、对外投资等大的投资项目，一般情况下需要通过长期借款或发行债券的方式来筹集所需资金。这些筹集行为，企业都应当承担相应的借款费用。根据《企业会计准则第17号——借款费用》的规定，借款费用是指企业因借款而发生的利息及其他相关成本。借款费用的具体内容如下。

(1) 借款利息，包括企业向银行或者其他金融机构等借入资金发生的利息、发行公司债券或企业债券发生的利息，以及为购建或者生产符合资本化条件的资产，而发生的带息债务所承担的利息等。

(2) 因借款而发生的折价或者溢价的摊销，是指发行债券等发生的折价或者溢价在资产负债表日，确认利息费用时的调整额。

(3) 因外币借款而发生的汇兑差额，是指由于汇率变动导致市场汇率与账面汇率出现差异，从而对外币借款本金及其利息的记账本位币金额所产生的影响金额。

(4) 因借款而发生的辅助费用，是指企业在借款过程中发生的诸如手续费、佣金等费用。由于这些费用是因安排借款而发生的，也属于借入资金所付出的代价，因而是借款费用的构成部分。

(5) 融资租赁费用，是指承租人根据租赁准则所确认的融资租赁所发生的融资费用。

10.4.2　借款费用的确认

1. 确认原则

借款费用的确认主要解决的是将每期发生的借款费用资本化、计入相关资产的成本，还是将有关借款费用费用化、计入当期损益的问题。借款费用确认的基本原则是：企业发生的借款费用可直接归属于符合资本化条件的资产购建或者生产的，应当予以资本化，计入相关资产成本；其他借款费用应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

符合资本化条件的资产，是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动，才能达到预定可使用状态或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。建造合同成本、无形资产的开发支出等在符合条件的情况下，也可以认定为符合资本化条件的资产。其中，“相当长时间”，应当是指资产的购建或者生产所必需的时间，通常为一年以上(含一年)。

在实务中，如果由于人为或者故意等非正常因素，导致资产的购建或者生产时间相当长的，该资产不属于符合资本化条件的资产。购入即可使用的资产，或者购入后需要安装但所需安装时间较短的资产，或者需要建造或生产但建造或生产时间较短的资产，均不属于符合资本化条件的资产。

例如，龙盛公司向银行借入资金分别用于生产 M 产品和 N 产品。其中，M 产品的生产时间较短，为 1 个月；N 产品属于大型发电设备，生产周期较长，为 1 年零 3 个月。

为存货生产而借入的借款费用在符合资本化条件的情况下应当予以资本化。本例中，由于 M 产品的生产时间较短，不属于需要经过相当长时间的生产才能达到预定可销售状态的资产，因此，为 M 产品的生产而借入资金所发生的借款费用，不应计入 M 产品的生产成本，而应当计入当期财务费用。而 N 产品的生产时间比较长，属于需要经过相当长时间的生产才能达到预定可销售状态的资产，因此，为 N 产品的生产而借入资金所发生的借款费用符合资本化的条件，应计入 N 产品的成本中。

2. 借款费用应予资本化的借款范围

借款包括专门借款和一般借款。专门借款，是指为购建或者生产符合资本化条件的资产而专门借入的款项。专门借款通常应当有明确的用途，即为购建或者生产某项符合资本化条件的资产而专门借入，并通常应当具有标明该用途的借款合同。例如，龙盛公司为了建造一条生产线向某银行专门贷款 8 000 万元，某房地产开发企业为了开发某住宅小区向某银行专门贷款 4 亿元等，均属于专门借款，其使用目的明确，而且其使用受到相关合同的限制。一般借款，是指除专门借款之外的借款，相对于专门借款而言，一般借款在借入时，其用途通常没有特指用于符合资本化条件的资产的购建或者生产。

借款费用应予资本化的借款范围，既包括专门借款，也可包括一般借款。其中，对于一般借款，只有在购建或者生产某项符合资本化条件的资产占用了一般借款时，才应将与该部分一般借款相关的借款费用资本化；否则，所发生的借款费用应当计入当期损益。

10.4.3 借款费用资本化期间的确定

只有发生在资本化期间内的有关借款费用，才允许资本化，资本化期间的确定是借款费用确认和计量的重要前提。借款费用资本化期间，是指从借款费用开始资本化时点到停止资本化时点的期间，但不包括借款费用暂停资本化的期间。

1. 借款费用开始资本化的时点

借款费用允许开始资本化必须同时满足以下 3 个条件。

(1) 资产支出已经发生，是指企业为购建和生产符合资本化条件资产的支出已经发生。其中，资产支出包括支付现金、转移非现金资产或承担带息债务(如带息应付票据)所发生的支出。

(2) 借款费用已经发生，是指企业已经发生了因购建或者生产符合资本化条件的资产，而专门借入款项的借款费用，或者占用了一般借款的借款费用。

(3) 为使资产达到预定可使用或者可销售状态，所必要的购建或者生产活动已经开始的判断。



为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始，是指符合资本化条件的资产的实体建造或者生产工作已经开始，如主体设备的安装、厂房的实际开工建造等。它不包括仅仅持有资产但没有发生为改变资产形态，而进行的实质上的建造或者生产活动。

【例 10-57】龙盛公司专门借入款项建造某项符合资本化条件的固定资产，相关借款费用已经发生，同时固定资产的实体建造工作也已开始，但为固定资产建造所需物资等都是赊购或者客户垫付的(且所形成的负债均为不带息负债)，发生的相关薪酬等费用也尚未形成现金流出。

在这种情况下，固定资产建造本身并没有占用借款资金，没有发生资产支出，该事项只满足借款费用开始资本化的第二个和第三个条件，但是没有满足第一个条件。所以，所发生的借款费用不应予以资本化。

【例 10-58】龙盛公司为了建造一项符合资本化条件的固定资产，使用自有资金购置了工程物资，该固定资产已经开始动工兴建，但专门借款资金尚未到位，也没有占用一般借款资金。

在这种情况下，企业尽管满足了借款费用开始资本化的第一个和第三个条件，但是不符合借款费用开始资本化的第二个条件，因此不允许开始借款费用的资本化。

【例 10-59】龙盛公司为了建造某一项符合资本化条件的厂房，已经使用银行存款购置了水泥、钢材等，发生了资产支出，相关借款也已开始计息，但是厂房因各种原因迟迟未能开工兴建。

在这种情况下，企业尽管满足了借款费用开始资本化的第一个和第二个条件，但不符合借款费用开始资本化的第三个条件，因此所发生的借款费用不允许资本化。

2. 借款费用暂停资本化的时间

符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中，发生非正常中断且中断时间连续超过3个月的，应当暂停借款费用的资本化。中断的原因必须是非正常中断，属于正常中断的，相关借款费用仍可资本化。在实务中，企业应当遵循“实质重于形式”等原则来判断借款费用暂停资本化的时间，如果相关资产购建或者生产的中断时间较长而且满足其他规定条件的，相关借款费用应当暂停资本化。

非正常中断，通常是由于企业管理决策上的原因或者其他不可预见的原因等所导致的中断。例如，企业因与施工方发生了质量纠纷，或者工程、生产用料没有及时供应，或者资金周转发生了困难，或者施工、生产发生了安全事故，或者发生了与资产购建、生产有关的劳动纠纷等原因，导致资产购建或者生产活动发生中断，均属于非正常中断。

【例 10-60】龙盛公司于2016年1月1日利用专门借款开工兴建一幢厂房，支出已经发生，因此借款费用从当日起开始资本化。工程预计于2017年5月完工。

2016年6月10日，由于工程施工发生了安全事故，导致工程中断，直到10月18日才复工。

该中断属于非正常中断，因此，上述专门借款在6月10日—10月18日所发生的借款费用不应资本化，而应作为财务费用计入当期损益。

非正常中断与正常中断显著不同。正常中断，通常仅限于购建或者生产符合资本化条

件的资产，达到预定可使用或者可销售状态所必要的程序，或者事先可预见的不可抗力因素导致的中断。例如，某些工程建造到一定阶段必须暂停下来进行质量或者安全检查，检查通过后才可继续下一阶段的建造工作，这类中断是在施工前可以预见的，而且是工程建造必须经过的程序，属于正常中断。某些地区的工程在建造过程中，由于可预见的不可抗力因素(如雨季或冰冻季节等)导致施工出现停顿，也属于正常中断。

【例 10-61】龙盛公司在北方某地建造某工程期间，遇上冰冷季节(通常为 6 个月)，工程施工因此中断，待冰冻季节过后方能继续施工。

由于该地区在施工期间出现较长时间的冰冻为正常情况，由此导致的施工中断是可预见的不可抗力因素导致的中断，属于正常中断。在正常中断期间所发生的借款费用可以继续资本化，计入相关资产的成本。

3. 借款费用停止资本化的时点

购建或者生产符合资本化条件的资产，达到预定可使用或者可销售状态时，借款费用应当停止资本化。在符合资本化条件的资产，达到预定可使用或者可销售状态之后所发生的借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

资产达到预定可使用或者可销售状态，是指所购建或者生产的符合资本化条件的资产已经达到建造方、购买方或者企业自身等预先设计、计划，或者合同约定的可以使用或者可以销售的状态。企业确定借款费用停止资本化的时点需要运用职业判断，应当遵循实质重于形式原则，针对具体情况，依据经济实质判断所购建或者生产的符合资本化条件的资产，达到预定可使用或者可销售状态的时点，具体可从以下几个方面进行判断。

(1) 符合资本化条件的资产的实体建造(包括安装)或者生产活动，已经全部完成或者实质上已经完成。

(2) 所购建或者生产的符合资本化条件的资产，与设计要求、合同规定或者生产要求相符或者基本相符，即使有极个别与设计、合同或者生产要求不相符的地方，也不影响其正常使用或者销售。

(3) 继续发生在所购建或生产的符合资本化条件的资产上的支出金额，很少或者几乎不再发生。

购建或者生产符合资本化条件的资产需要试生产或者试运行的，在试生产结果表明资产能够正常生产出合格产品，或者试运行结果表明资产能够正常运转或者营业时，应当认为该资产已经达到预定可使用或者可销售状态。

【例 10-62】龙盛公司借入一笔款项，于 2016 年 3 月 2 日采用出包方式开工兴建一幢厂房。2017 年 10 月 12 日工程全部完工，达到合同要求。10 月 31 日工程验收合格，11 月 18 日办理工程竣工结算，11 月 22 日完成全部资产移交手续，12 月 1 日厂房正式投入使用。

在本例中，龙盛公司应当将 2017 年 10 月 12 日确定为工程达到预定可使用状态的时点，作为借款费用停止资本化的时点。后续的工程验收日、竣工结算日、资产移交日和投入使用日，均不应作为借款费用停止资本化的时点，否则会导致资产价值和利润的高估。

在符合资本化条件的资产的实际购建或者生产过程中，如果所购建或者生产的符合资本化条件的资产分别建造、分别完工，企业也应当遵循实质重于形式原则，区别不同情况，界定借款费用停止资本化的时点。



如果所购建合适生产的符合资本化条件的资产的各部分分别完工，且每部分在其他部分继续建造或者生产过程中可供使用或者可对外销售，且为使该部分资产达到预定可使用或可销售状态，所必要的购建或者生产活动实质上已经完成的，应当停止与该部分资产相关的借款费用的资本化，因为该部分资产已经达到了预定可使用或者可销售状态。

如果企业购建或者生产的资产的各部分分别完工，但必须等到整体完工后才可使用或者对外销售的，应当在该资产整体完工时停止借款费用的资本化。在这种情况下，即使各部分资产已经完工，也不能够认为该部分资产已经达到预定可使用或者可销售状态。企业只能在所购建固定资产整体完工时，才能认为资产已经达到了预定可使用或者可销售状态，借款费用方可停止资本化。

【例 10-63】龙盛公司在建设某一涉及数项工程的钢铁冶炼项目时，每个单项工程都是根据各道冶炼工序涉及建造的，因此只有在每项工程都建造完毕后，整个冶炼项目才能正式运转，达到生产和设计要求。所以每一个单项工程完工后，不应认为资产已经达到了预定可使用状态，公司只有等到整个冶炼项目全部完工，达到预定可使用状态时，才停止借款费用的资本化。

10.4.4 借款费用资本化金额的确定

1. 借款利息资本化金额的确定

在借款费用资本化期间内，每一会计期间的利息(包括折价或溢价的摊销，下同)的资本化金额，应当按照下列原则确定。

(1) 为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款的，应当以专门借款当期实际发生的利息费用，减去将尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入，或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额，确定专门借款应予资本化的利息金额。

(2) 为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的，企业应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数，乘以所占用一般借款的资本化率，计算确定一般借款应予资本化的利息金额。资本化率，应当根据一般借款加权平均率计算确定。即企业占用一般借款购建或者生产符合资本化条件的资产时，一般借款的借款费用的资本化金额的确定应当与资产支出相挂钩。有关计算公式为：

一般借款利息费用资本化金额＝累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数×所占用一般借款的资本化率

所占用一般借款的资本化率＝所占用一般借款加权平均率
＝所占用一般借款当期实际发生的利息之和÷所占用一般借款本金加权平均数

(3) 每一会计期间的利息资本化金额，不应当超过当期相关借款实际发生的利息金额。

【例 10-64】龙盛公司于 2017 年 1 月 1 日正式动工兴建一幢厂房，工期预计为 1 年。工程采用出包方式，龙盛公司分别于 2017 年 1 月 1 日、7 月 1 日和 10 月 1 日向施工方支付工程进度款 1 500 万元、4 000 万元和 2 500 万元。厂房于 2017 年 12 月 31 日完工，达到预定可使用状态。



龙盛公司为建造厂房取得了两笔专门借款如下。

(1) 2017 年 1 月 1 日专门借款 2 000 万元，借款期限为 3 年，年利率为 8%，利息按年支付。

(2) 2017 年 7 月 1 日又专门借款 3 000 万元，借款期限为 5 年，年利率为 10%。借款利息按年支付(如无特别说明，本章例题中名义利率与实际利率相同)。

龙盛公司将闲置借款资金用于固定收益债券短期投资，该短期投资月收益率为 0.5%，投资收益到年末为止尚未收到。

龙盛公司为建造厂房还占用了两笔一般借款如下。

(1) 向 W 银行借入一笔长期借款 5 000 万元，期限为 2015 年 7 月 1 日—2021 年 7 月 1 日，年利率为 6%，按年支付利息。

(2) 发行公司债券 10 000 万元，于 2015 年 4 月 1 日发行，期限为 5 年，年利率为 8%，按年支付利息。

分析：本例中的厂房建造期限为一年，符合资本化条件，资本化期间为 2017 年 1 月 1 日—12 月 31 日。工程支出及资金来源见表 10-3。

表 10-3　龙盛公司厂房建造支出资金来源表　　单位：万元

日期	资产支出	资金来源	
		专门借款	一般借款
2017 年 1 月 1 日	1 500	1 500	
2017 年 7 月 1 日	4 000	3 500	500
2017 年 10 月 1 日	2 500		2 500
合计	8 000	5 000	3 000

(1) 专门借款资本化利息的计算。

专门借款有 500 万元(2 000－1 500)资金，从 1 月 1 日—7 月 1 日闲置 6 个月。

专门借款 2017 年应付利息＝2000×8%＋3000×10%×(1÷2)＝310(万元)

专门借款闲置期间的投资收益＝500×0.5%×6＝15(万元)

专门借款资本化利息＝310－15＝295(万元)

对于专门借款的利息，龙盛公司在 2017 年 12 月 31 日应编制的会计分录如下。

借：在建工程　　2 950 000

　　应收利息　　150 000

　　贷：应付利息　　3 100 000

(2) 一般借款资本化利息的计算。

一般借款 2017 年应付利息＝5 000×6%＋10 000×8%＝1 100(万元)

一般借款占用部分的资产支出加权平均数＝500×(1÷2)＋2 500×(3÷12)＝875(万元)

一般借款资本化率＝(5 000×6%＋10 000×8%)÷(5 000＋10 000)×100% ≈7.33%

一般借款资本化利息＝875×7.33% ≈ 64.14(万元)

对于一般借款的利息，龙盛公司在 2017 年 12 月 31 日应编制的会计分录如下。

借：在建工程　　641 400

　　财务费用　　10 358 600

　　贷：应付利息　　11 000 000



2. 外币专门借款汇兑差额资本化金额的确定

在资本化期间内，外币专门借款本金及其利息的汇兑差额应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产的成本。除外币专门借款之外的其他外币借款本金及其利息所产生的汇兑差额，应当作为财务费用计入当期损益。

3. 借款辅助费用资本化金额的确定

辅助费用，是企业为了安排借款而发生的必要费用，包括借款手续费(如发行债券手续费)、佣金等。如果企业不发生这些费用，就无法取得借款，因此，辅助费用是企业借入款项所付出的一种代价，是借款费用的有机组成部分。

对于企业发生的专门借款辅助费用，在所购建或者生产的符合资本化条件的资产，达到预定可使用或者可销售状态之前发生的，应当在发生时根据其发生额予以资本化；在所购建或者生产的符合资本化条件的资产，达到预定可使用或者可销售状态之后所发生的，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。上述资本化或计入当期损益的辅助费用的发生额，是指根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，按照实际利率法所确定的金融负债交易费用对每期利息费用的调整额。借款实际利率与合同利率差异较小的，也可以采用合同利率计算确定利息费用。一般借款发生的辅助费用，也应当按照上述原则确定其发生额。考虑到借款辅助费用与金融负债交易费用是一致的，其会计处理相同。

4. 借款费用资本化金额的限额

在资本化期间内，每一会计期间的利息资本化金额，不应当超过当期相关借款实际发生的利息金额。



负债，是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。在资产负债表中，负债分为流动负债和非流动负债。流动负债主要包括短期借款、交易性金融负债、应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付利息、应付股利及其他应付款等。非流动负债主要包括长期借款、应付债券、长期应付款及预计负债等。

借款费用，是指企业因借款而发生的利息及其他相关成本。具体内容包括借款利息，因借款而发生的折价或者溢价的摊销，因外币借款而发生的汇兑差额，因借款而发生的辅助费用。

本 章 习 题

1. 判断题

(1) 企业只有在对外销售消费税应税产品时，才应交纳消费税。 ( )

(2) 应付职工未按期领取的工资，应该通过“其他应付款”科目核算。 ( )



(3) 应付账款附有现金折扣的，应按照扣除现金折扣前的应付账款总额入账。因在折扣期限内付款而获得的现金折扣，应在偿付应付账款时冲减财务费用。 ( )

(4) 工伤保险费和职工教育经费不属于职工薪酬的范围，不通过“应付职工薪酬”科目核算。 ( )

(5) 企业按规定计算的代扣代缴的职工个人所得税，借记“应付职工薪酬”科目，贷记“其他应付款”科目。 ( )

(6) 企业采用实际利率法对应付债券溢价进行摊销时，应付债券摊余成本逐期减少，应负担的利息费用也随之逐期减少。 ( )

(7) 在借款费用资本化期间内，建造资产的累计支出金额未超过专门借款金额的，发生的专门借款利息扣除该期间专门借款相关有收益后的金额，应当资本化。 ( )

(8) 企业清偿预计负债所需支出全部或部分预期由第三方补偿的，补偿金额在基本确定收到时，可以作为确认预计负债的抵减，也可以作为一项资产单独确认。 ( )

(9) 外币专门借款及其利息所产生的汇兑差额应当予以资本化，计入固定资产的成本。 ( )

(10) 资本化期间内，闲置专门借款资金取得的固定收益债券利息收入，应直接计入当期投资收益。 ( )

2. 计算与业务分析题

1) 甲上市公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。2017 年 3 月发生与职工薪酬有关的交易或事项如下。

(1) 对行政管理部门使用的设备进行日常维修，应付企业内部维修人员工资 1.2 万元。

(2) 对以经营租赁方式租入的生产线进行改良，应付企业内部改良工程人员工资 3 万元。

(3) 为公司总部下属 25 位部门经理每人配备汽车一辆免费使用，假定每辆汽车每月计提折旧 0.08 万元。

(4) 将 50 台自产的 V 型厨房清洁器作为福利分配给本公司行政管理人员。该厨房清洁器每台生产成本为 1.2 万元，市场售价为 1.5 万元(不含增值税)。

(5) 月末，分配职工工资 150 万元，其中直接生产产品人员工资 105 万元，车间管理人员工资 15 万元，企业行政管理人员工资 20 万元，专设销售机构人员工资 10 万元。

(6) 以银行存款缴纳职工医疗保险费 5 万元。

(7) 按规定计算代扣代交职工个人所得税 0.8 万元。

(8) 以现金支付职工李某生活困难补助 0.1 万元。

(9) 从应付张经理的工资中，扣回上月代垫的应由其本人负担的医疗费 0.8 万元。

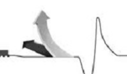
要求：编制甲上市公司 2017 年 3 月上述交易或事项的会计分录。(金额单位用万元表示)

2) 某乙企业为增值税一般纳税企业，材料按实际成本核算，适用的增值税税率为 17%，2017 年 3 月发生如下经济业务。

(1) 购入一批原材料，增值税专用发票上注明的材料价款为 200 万元(不含增值税)，增值税为 34 万元。货款已付，材料已验收入库。

(2) 出售一项商标权，转让收入 5 万元已存入银行，该项商标权的账面金额为 6 万元，已累计摊销 4 万元。适用的增值税税率为 6%。

(3) 购入一台不需要安装的设备，增值税专用发票上记载的设备价款 200 万元，支付的增值税税额为 34 万元，款项已由银行支付。



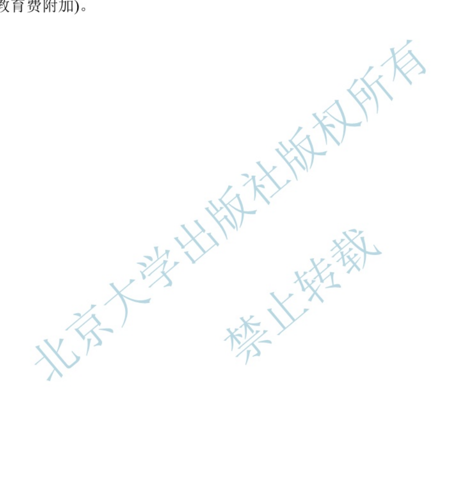
(4) 销售产品一批，销售收入为 300 万元(不含税)，货款尚未收到。

(5) 销售应交增值税产品给小规模纳税企业，应收取款项(价税合计)为 58.5 万元，已由银行收妥。

(6) 从小规模纳税企业购入一批材料，发票上记载的货款 175.5 万元，材料已验收入库，款项尚未支付。

(7) 出售厂房一栋，原价 1 000 万元，已提折旧 700 万元，出售所得收入 650 万元，适用的增值税税率为 11%，清理费用支出 3 万元，厂房已清理完毕，款项均已由银行收付。

要求：根据上述资料，编制有关经济业务的会计分录(为简化核算，不考虑城市维护建设税和教育费附加)。



第11章

所有者权益

学习目标

通过本章的学习，了解所有者权益的概念、分类及特点；了解资本变动的原因及投入资本的会计处理；掌握资本公积的核算内容及会计处理；掌握留存收益的内容、盈余公积及未分配利润的会计处理。

技能要求

重点掌握实收资本、资本公积、留存收益的构成内容及会计处理方法；了解所有者权益的含义及构成。



导入案例

国美电器董事会于 2009 年 6 月通过了贝恩资本(Bain Capital LLC)的增资方案，通过增发可转债和配售新股，合计融资 30 多亿港元。这预示着，尽管司法案情未明，但昔日中国首富黄光裕仍显示出强大的控制力，未来将继续保持公司第一大股东地位。

接近交易的人士向记者介绍，国美电器控股有限公司(香港交易所代码：00493，下称国美电器)的增资方案，包括发行可转债和向老股东配售新股两部分。一是向主要的新进投资者贝恩资本发行 15 亿港元可转债，约占现有总股本的近 12%；二是向所有老股东配售近 23 亿新股，约占现有总股本 18%，配售价格为国美电器停牌前收盘价 1.12 港元的 60%(0.67 港元)，包括黄光裕在内的国美电器所有老股东均有权利认购，预计融资 15.38 亿港元。假使老股东认购不足，贝恩资本承诺将认购全部剩余配售股份。

通过以上股权和债权融资，国美电器预计可募集资金 30 多亿港元，可以暂时缓解将于 2010 年 5 月到期的 46 亿元可转债所面临的提前赎回的压力。嘉诚亚洲有限公司担任了国美电器引资的财务顾问。

新股配售后，不考虑未来可转债转股因素，黄光裕夫妇仍持有国美电器 30%以上的股权，为第一控股股东。未来贝恩资本有望在董事会中获得一个非独立董事席位，这与当初几大意向投资者贝恩资本、华平基金、KKR 的预期都相距甚远。

知情者称，此前黄光裕曾通过书信表达了他不放弃公司控股权的明确态度，此后谈判局势即发生了很大的变化。

国美电器已经向香港联合交易所有限公司(以下简称联交所)递交了增资公告，正在等待联交所的审核，后者将从保护小股东利益等角度提出监管意见。审核完成后，国美电器向所有股东发布融资通函，股东将可以在 14 天之内决定是否认购配售新股，距离 6 月 30 日国美电器年度股东大会的时间已经非常紧迫。

贝恩在投资零售领域有丰富的投资经验，未来能帮助公司进一步完善治理结构；而国美电器在过去的历史中一直具有很强的增长性，目前团队也保持了团结。

资本市场最担心的，就是国美电器于 2007 年 5 月发行的一笔 46 亿元可转债。这批 2014 年到期的零息可换股债券，约定的转股价为 4.96 港元，但停牌前国美股价已跌至 1.12 港元，大大低于转股价。若未来股价持续低迷，债券持有人可以要求在 2010 年 5 月提前赎回，这无疑将给国美电器带来巨大的财务压力。

所有者权益反映的是所有者对企业净资产的要求权，是企业最重要的资金来源。该案例描述了国美电器面临的股权结构变动，如配售新股、黄光裕股权被稀释、可转换债券的债转股等问题，那么所有者权益来源如何？它导致的股权结构将怎样影响公司发展与利益分配？

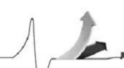
11.1　所有者权益概述

11.1.1　企业组织形式简介

不同企业组织形式，对资产和负债的会计处理并无重大影响，但涉及所有者权益方面的会计处理却大不一样。不同企业组织形式的定义见表 11-1。

表 11-1　不同企业组织形式的定义

企业组织形式		定义
非公司型	独资型	全部资产归出资者一人所有，企业的经营也由出资者个人承担，因此，企业的所有权与经营权是统一的



续表

企业组织形式		定义
非公司型	合伙型	两个或两个以上的合伙人按照协议共同出资，共同承担企业经营风险，并且对企业债务承担连带责任的企业
公司型	有限责任	由一定数量的股东共同出资组成，股东仅就自己的出资额对公司的债务承担有限责任的公司
	股份有限	由一定人数出资设立，全部资本由等额股份构成，并通过发行股票筹集资本的公司企业

11.1.2 所有者权益的概念

所有者权益，又称为股东权益，是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。其金额的确定主要依赖于资产和负债的计量，即资产－负债＝所有者权益。

11.1.3 所有者权益的特点

所有者权益和负债都属于企业的资金来源，股东和债权人都属于企业的投资者，但是所有者权益与负债比较，其特点见表 11-2。

表 11-2 所有者权益与负债的区别

区别	所有者权益	负债
权益性质不同	享有盈余等权利	要求清偿权利
权利内容不同	参与收益分配、参与经营管理等	按期收回本金及利息
归还期限不同	一般不予归还	必须偿还
风险大小不同	风险较大	风险较小

11.1.4 所有者权益的分类

所有者权益根据其核算的内容和要求，可以分为实收资本(或股本)、其他权益工具、资本公积、其他综合收益、留存收益等。

1. 实收资本(或股本)

实收资本(或股本)，是指所有者投入企业的资本部分。在股份有限公司，构成企业注册资本的金额，称为股本；在非股份有限公司，构成企业注册资本的金额，称为实收资本。

2. 其他权益工具

企业发行的除普通股(作为实收资本或股本)以外，按照金融负债和权益工具区分原则分类(如可转换公司债权)形成的权益工具。

3. 资本公积

资本公积是指企业收到的投资者超出其在企业注册资本(或股本)中所占份额的投资，包括资本溢价和股本溢价。



4. 其他综合收益

其他综合收益是指未在当期损益中确认的各项利得和损失，包括两类：一是以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目，如重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动、按照权益法核算的在被投资单位不能重分类进损益的其他综合收益变动中所享有的份额；二是以后会计期间有满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目，如可供出售金融资产公允价值的变动、可供出售外币非货币性项目的汇兑差额。

5. 留存收益

留存收益是企业历年实现的净利润留存于企业的部分，主要包括累计已计提的盈余公积和未分配利润。其中，盈余公积是企业从净利润中提取的公积金，包括法定盈余公积和任意盈余公积；未分配利润是企业留待以后年度分配的利润，如果未分配利润出现负数，即表示年末的未弥补亏损，应由以后年度的利润或盈余公积来弥补。

11.1.5　所有者权益的确认

所有者权益的确认主要依赖于其他会计要素，尤其是资产和负债的确认；所有者权益金额的确定也主要取决于资产和负债的计量。例如，企业接受投资者投入的资产，在该资产符合企业资产确认条件时，就相应地符合了所有者权益的确认条件；当该资产的价值能够可靠计量时，所有者权益的金额也就可以确定。

11.2　实 收 资 本

“实收资本”(或“股本”)是核算所有者原始投资的科目，构成企业注册资本或者股本部分的金额。该账户核算企业接受投资者投入企业资本的增减变动及结存情况，股份有限公司采用“股本”科目。借方登记企业按法定程序减资时所减少的注册资本数额，贷方登记投资者向企业投入资本，以及按规定将资本公积、盈余公积转增资本的数额。贷方余额反映到期末为止所接受投资者投资的总额。“实收资本”(或“股本”)科目应按照不同投资者分别设置明细分类科目，以便按投资者进行明细分类核算。企业收到所有者投入企业的资本后，应根据有关原始凭证(如投资清单、银行通知单等)，分别不同的出资方式进行会计处理。

11.2.1　接受现金资产投资

1. 股份有限公司以外的企业接受现金资产投资

企业接受现金资产投资时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目；按投资合同或协议约定投资者在企业注册资本中所占的部分，贷记“实收资本”科目。股份有限公司以外的企业在创立时，投资者认缴的出资额与注册资本一致，一般不会产生资本溢价。

【例 11-1】甲、乙、丙共同投资设立龙盛有限责任公司，注册资本为 400 000 元，甲、乙、丙持股比例分别为 60%、25%和 15%。按照章程规定，甲、乙、丙投入资本分别为 240 000 元、100 000 元和 60 000 元。龙盛有限责任公司已如期收到各投资者一次缴足的款项。龙盛有限责任公司应编制会计分录如下。

借：银行存款　　400 000
　　贷：实收资本——甲　　240 000
　　　　　　　　——乙　　100 000
　　　　　　　　——丙　　60 000

2. 股份有限公司接受现金资产投资

股份有限公司发行股票时，既可以按面值发行股票，也可以溢价发行(我国目前不准许折价发行)。股份有限公司在核定的股本总额及核定的股份总额的范围内发行股票时，应在实际收到现金资产时进行会计处理，借记“银行存款”科目；按每股面值与发行股份总额的乘积计算的金额，贷记“股本”科目；实际收到的金额与股本之间的差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目。与其他类型的企业不同，股份有限公司在成立时可能会溢价发行股票，因而在成立之初，就可能会产生股本溢价。

【例 11-2】龙盛股份有限公司发行普通股 200 000 股，每股面值 1 元，每股发行价格 4 元。假定股票发行成功，股款 800 000 元已全部收到，不考虑发行过程中的税费等因素。根据上述资料，龙盛股份有限公司编制会计分录如下。

借：银行存款　　800 000
　　贷：股本　　200 000
　　　　资本公积——股本溢价　　600 000

11.2.2 接受非现金资产投资

我国《中华人民共和国公司法》(以下简称《公司法》)规定，股东可以用货币性资产出资，也可以用实物、知识产权、土地使用权等非货币财产作价出资。对作为出资的非货币财产应当评估作价，核实财产，不得高估或者低估作价，但是全体股东的货币出资金额不得低于有限责任公司注册资本的 30%。企业接受非现金资产投资时，应按投资合同或协议约定价值确定非现金资产价值(但投资合同或协议约定价值不公允的除外)和在注册资本中应享有的份额。

1. 接受投入固定资产

企业接受投资者作价投入的房屋、建筑物、机器设备等固定资产，应按投资合同或协议约定价值确定固定资产价值(但投资合同或协议约定价值不公允的除外)和在注册资本中应享有的份额。

【例 11-3】2017 年 11 月 18 日，龙盛有限责任公司于设立时收到 M 公司作为资本投入的、不需要安装的机器设备一台，合同约定该机器设备的价值为 400 000 元，增值税进项税额为 68 000 元。合同约定的固定资产价值与公允价值相符，不考虑其他因素，龙盛有限责任公司进行会计处理时，应编制会计分录如下。

借：固定资产　　400 000
　　应交税费——应交增值税(进项税额)　　68 000
　　贷：实收资本——M 公司　　468 000

2. 接受投入材料物资

企业接受投资者作价投入的材料物资，应按投资合同或协议约定价值确定材料物资价值(但投资合同或协议约定价值不公允的除外)和在注册资本中应享有的份额。



【例 11-4】龙盛有限责任公司于设立时收到 M 公司作为资本投入的原材料一批，该批原材料投资合同或协议约定价值(不含可抵扣的增值税进项税额部分)为 200 000 元，增值税进项税额为 34 000 元。M 公司已开具了增值税专用发票。假设合同约定的价值与公允价值相符，该进项税额允许抵扣，不考虑其他因素，龙盛有限责任公司在进行会计处理时，应编制会计分录如下。

借：原材料	200 000	
应交税费——应交增值税(进项税额)	34 000	
贷：实收资本——M 公司		234 000

3. 接受投入无形资产

企业收到以无形资产方式投入的资本，应按投资合同或协议约定价值确定无形资产价值(但投资合同或协议约定价值不公允的除外)和在注册资本中应享有的份额。

【例 11-5】龙盛有限责任公司于设立时收到 C 公司作为资本投入的非专利技术一项，该非专利技术投资合同约定价值为 50 000 元，同时收到 D 公司作为资本投入的土地使用权一项，投资合同约定价值为 90 000 元。假设龙盛有限责任公司接受该非专利技术和土地使用权符合国家注册资本管理的有关规定，可按合同约定作实收资本入账，合同约定的价值与公允价值相符，不考虑其他因素。龙盛有限责任公司应编制会计分录如下。

借：无形资产——非专利技术	50 000	
——土地使用权	90 000	
贷：实收资本——C 公司		50 000
——D 公司		90 000

11.2.3 实收资本(或股本)的增减变动

根据我国有关法律的规定，企业资本(或股本)除了下列情况外，不得随意变动：一是符合增资条件，并经有关部门批准增资；二是企业按照法定程序报经批准减少注册资本。

1. 实收资本(或股本)的增加

一般企业增加资本主要有 3 个途径：接受投资者追加投资、资本公积转增资本和盈余公积转增资本。

资本公积和盈余公积均属于所有者权益，用其转增资本时，如果是独资企业，直接结转即可。如果是股份公司或有限责任公司，应该按照原投资者各出资比例相应增加各投资者的出资额。

【例 11-6】甲、乙、丙 3 人共同投资设立龙盛有限责任公司，原注册资本为 6 000 000 元，甲、乙、丙分别出资 1 500 000 元、3 000 000 元和 1 500 000 元。为扩大经营规模，经批准，龙盛有限责任公司注册资本扩大为 8 000 000 元，甲、乙、丙按照原出资比例分别追加投资 500 000 元、1 000 000 元和 500 000 元。龙盛有限责任公司如期收到甲、乙、丙追加的现金投资。龙盛公司会计分录如下。

借：银行存款	2 000 000	
贷：实收资本——甲		500 000
——乙		1 000 000
——丙		500 000



【例 11-7】承【例 11-6】，因扩大经营规模需要，经批准，龙盛公司按原出资比例将资本公积 2 000 000 元转增资本。龙盛公司会计分录如下。

借：资本公积　　2 000 000
　　贷：实收资本——甲　　500 000
　　　　　　　　——乙　　1 000 000
　　　　　　　　——丙　　500 000

【例 11-8】承【例 11-6】，因扩大经营规模需要，经批准，龙盛公司按原出资比例将盈余公积 2 000 000 元转增资本。龙盛公司会计分录如下。

借：盈余公积　　2 000 000
　　贷：实收资本——甲　　500 000
　　　　　　　　——乙　　1 000 000
　　　　　　　　——丙　　500 000

2. 实收资本(或股本)的减少

企业减少实收资本应按法定程序报经批准，股份有限公司采用收购本公司股票方式减资的，按股票面值和注销股数计算的股票面值总额冲减股本，按注销库存股的账面余额与所冲减股本的差额冲减股本溢价，股本溢价不足冲减的，再冲减盈余公积直至未分配利润。如果购回股票支付的价款低于面值总额的，所注销库存股的账面余额与所冲减股本的差额，作为增加股本溢价处理。

【例 11-9】龙盛公司 2017 年 10 月 31 日的股本为 20 000 000 股，面值为 1 元，资本公积(股本溢价)6 000 000 元，盈余公积 8 000 000 元。经股东大会批准，龙盛公司以现金回购本公司股票 4 000 000 股并注销。假定龙盛公司按每股 2 元回购股票，不考虑其他因素，龙盛公司的会计处理如下。

(1) 回购本公司股票时，库存股成本＝4 000 000×2＝8 000 000(元)。

借：库存股　　8 000 000
　　贷：银行存款　　8 000 000

(2) 注销本公司股票时，应冲减的资本公积＝4 000 000×2－4 000 000×1＝4 000 000(元)。

借：股本　　4 000 000
　　资本公积——股本溢价　　4 000 000
　　贷：库存股　　8 000 000

【例 11-10】承【例 11-9】，假定龙盛公司按每股 3 元回购股票，其他条件不变。

(1) 回购本公司股票时，库存股成本＝4 000 000×3＝12 000 000(元)。

借：库存股　　12 000 000
　　贷：银行存款　　12 000 000

(2) 注销本公司股票。

借：股本　　4 000 000
　　资本公积——股本溢价　　6 000 000
　　盈余公积　　2 000 000
　　贷：库存股　　12 000 000



应冲减的资本公积＝4000 000×3－4 000 000×1＝8 000 000(元)。由于应冲减的资本公积大于公司现有的资本公积，所有只能冲减资本公积 6 000 000 元，剩余的 2 000 000 元应冲减盈余公积。

【例 11-11】承【例 11-9】，假定龙盛公司按每股 0.8 元回购股票，其他条件不变，龙盛公司的会计处理如下。

(1) 回购本公司股票，库存股成本＝4 000 000×0.8＝3 200 000(元)。

借：库存股　　3 200 000

　　贷：银行存款　　3 200 000

(2) 注销本公司股票时。

借：股本　　4 000 000

　　贷：库存股　　3 200 000

　　　　资本公积——股本溢价　　800 000

应增加的资本公积＝4 000 000×1－4 000 000×0.8＝800 000(元)。由于折价回购，股本与库存股成本的差额 800 000 元，应作为增加资本公积处理。

11.3　资本公积和其他综合收益

“资本公积”科目，反映企业收到投资者的超出其在企业注册资本(或股本)中所占份额的投资，以及直接计入所有者权益的利得和损失。借方登记资本公积的减少数，贷方登记资本公积的增加数，余额在贷方，反映企业资本公积的结余数。资本公积包括资本溢价(或股本溢价)，以及直接计入所有者权益的利得和损失(资本公积——其他资本公积)。

11.3.1　资本公积的核算

资本公积是企业收到投资者的超出其在企业注册资本(或股本)中所占份额的投资，以及直接计入所有者权益的利得和损失等。资本公积包括资本溢价(或股本溢价)和直接计入所有者权益的利得和损失等。

资本溢价(或股本溢价)是企业收到投资者的超出其在企业注册资本(或股本)中所占份额的投资。形成资本溢价(或股本溢价)的原因有溢价发行股票、投资者超额缴入资本等。

资本公积一般应当设置“资本(或股本)溢价”“其他资本公积”明细科目核算。

1. 资本溢价(或股本溢价)的核算

1) 资本溢价

除股份有限公司外的其他类型的企业，在企业创立时，投资者认缴的出资额与注册资本一致，一般不会产生资本溢价。但在企业重组或有新的投资者加入时，为了维护原有投资者的权益，常常会出现资本溢价。这是因为企业进行正常生产经营后，其资本利润率通常要高于企业初创阶段。另外，企业经营中实现的利润一部分留在企业，形成留存收益，新投资者加入企业后，会与原投资者共同分享企业历年积累的留存收益，所以新加入的投

资者往往要付出大于原投资者的出资额，才能取得与原投资者相同的出资比例。投资者多缴的部分就形成了资本溢价。

【例 11-12】龙盛有限责公司由两位投资者投资 400 000 元设立，每人各出资 200 000 元。一年后，为扩大经营规模，经批准，龙盛有限责任公司注册资本增加到 600 000 元，并引入第三位投资者加入。按照投资协议，新投资者需缴入现金 220 000 元，同时享有该公司 1/3 的股份。龙盛公司已收到该现金投资。假定不考虑其他因素，龙盛公司的会计分录如下。

借：银行存款　　220 000
　　贷：实收资本　　200 000
　　　　资本公积——资本溢价　　20 000

本例中，龙盛公司收到第三位投资者的现金投资 220 000 元中，200 000 元属于第三位投资者在注册资本中所享有的份额，应记入“实收资本”科目，20 000 元属于资本溢价，应记入“资本公积——资本溢价”科目。

2) 股本溢价

股份有限公司是以发行股票的方式筹集股本的，股票可按面值发行，也可按溢价发行，我国目前不准折价发行。与其他类型的企业不同，股份有限公司在成立时可能会溢价发行股票，因而在成立之初，就可能会产生股本溢价。股本溢价的数额等于股份有限公司发行股票时，实际收到的款额超过股票面值总额的部分。

在按面值发行股票的情况下，企业发行股票取得的收入，应全部作为股本处理；在溢价发行股票的情况下，企业发行股票取得的收入，等于股票面值部分作为股本处理，超出股票面值的溢价收入应作为股本溢价处理。发行股票相关的手续费、佣金等交易费用，如果是溢价发行股票的，应从溢价中抵扣，冲减“资本公积——股本溢价”；无溢价发行股票或溢价金额不足以抵扣的，应将不足抵扣的部分冲减“盈余公积”，冲减全部盈余公积以后还有剩余的部分冲减“未分配利润”。

【例 11-13】龙盛股份有限公司首次公开发行了普通股 2 000 000 股，每股面值 1 元，每股发行价格为 3 元。龙盛公司以银行存款支付发行手续费、咨询费等费用共计 5 000 000 元。发行债券前该公司的“盈余公积”和“利润分配——未分配利润”科目的贷方余额分别为 600 000 元、1 000 000 元。假定发行收入已全部收到，发行费用已全部支付，不考虑其他因素，龙盛公司的会计处理如下。

(1) 收到发行收入。

借：银行存款　　6 000 000
　　贷：股本　　2 000 000
　　　　资本公积——股本溢价　　4 000 000

(2) 支付发行费用。

借：资本公积——股本溢价　　4 000 000
　　盈余公积　　600 000
　　利润分配——未分配利润　　400 000
　　贷：银行存款　　5 000 000



2. 其他资本公积的核算

其他资本公积是指除资本溢价(或股本溢价)项目以外所形成的资本公积。

1) 以权益结算的股份支付

以权益结算的股份支付换取职工或其他方提供服务的，应按照确定的金额，记入“管理费用”等科目，同时增加资本公积(其他资本公积)。在行权日，应按实际行权的权益工具数量计算确定的金额，借记“资本公积——其他资本公积”科目，按计入实收资本或股本的金额，贷记“实收资本”或“股本”科目，并将其差额记入“资本公积——资本溢价”或“资本公积——股本溢价”。

2) 采用权益法核算的长期股权投资

长期股权投资采用权益法核算的，被投资方除净损益、其他综合收益和利润分配以外的所有者权益的其他变动，投资企业按持股比例计算应享有的份额，应当增加或减少长期股权投资的账面价值，同时增加或减少资本公积(其他资本公积)。当处置采用权益法核算的长期股权投资时，应当将原记入资本公积(其他资本公积)的相关金额转入投资收益(除不能转入损益的项目外)。

3. 资本公积转增资本的核算

按照《公司法》的规定，法定公积金(资本公积和盈余公积)转为资本时，所留存的该项公积金不得少于转增前公司注册资本的 25%。经股东大会或类似机构决议，用资本公积转增资本时，应冲减资本公积，同时按照转增前的实收资本(或股本)的结构或比例，将转增的金额记入“实收资本”(或“股本”)科目下各所有者的明细分类账。

【例 11-14】龙盛公司董事会决定并报经股东大会讨论通过，将 600 000 元资本公积转成股本。龙盛公司应该进行如下会计处理。

借：资本公积　　600 000
　　贷：股本　　600 000

11.3.2　其他综合收益的核算

其他综合收益，是指企业根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。其内容包括下列两类。

1. 以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目

(1) 重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动。

(2) 按照权益法核算的在被投资单位不能重分类进损益的其他综合收益变动中所享有的份额。

2. 以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目

(1) 可供出售金融资产公允价值的变动。

可供出售金融资产公允价值变动形成的利得，除减值损失和外币货币性金融资产形成的汇兑差额外，借记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目，贷记“其他综合收益”科目；若是损失，则作相反的分录。处置该金融资产时，将原计入其他综合收益累计额对应处置部分的金额转出，计入“投资收益”科目。



(2) 可供出售外币非货币性项目的汇兑差额。

对于以公允价值计量的可供出售非货币性项目，如果期末的公允价值以外币反映，则应当先将该外币按照公允价值确定当日的即期汇率折算为记账本位币金额，再与原记账本位币金额进行比较，其差额计入其他综合收益。具体来说，对于发生的汇兑收益，借记“可供出售金融资产”科目，贷记“其他综合收益”；若是汇兑损失，作相反的分录。

(3) 金融资产的重分类。

将可供出售金融资产重分类为采用成本或摊余成本计量的金融资产，重分类日该金融资产的公允价值或账面价值作为成本或摊余成本，该金融资产没有固定到期日的，与该金融资产相关、原直接计入所有者权益的利得或损失，应当仍然记入“其他综合收益”科目，在该金融资产被处置时转出，计入当期损益。

将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产，并以公允价值进行后续计量，重分类日，该投资的账面价值与其公允价值之间的差额记入“其他综合收益”科目。在该可供出售金融资产发生减值或终止确认时将其转出，计入当期损益。

按照金融工具确认和计量的规定应当以公允价值计量，但以前公允价值不能可靠计量的可供出售金融资产，企业应当在其公允价值能够可靠计量时改按公允价值计量，将相关账面价值与公允价值之间的差额记入“其他综合收益”科目，在其发生减值或终止确认时将上述差额转出，计入当期损益。

(4) 采用权益法核算的长期股权投资。

采用权益法核算的长期股权投资，按照被投资方实现其他综合收益以及持股比例计算应享有或分担的金额，调整长期股权投资的账面价值，同时增加或减少其他综合收益，其会计处理为：借记(或贷记)“长期股权投资——其他综合收益”科目，贷记(或借记)“其他综合收益”，待该项股权投资处置时，将原计入其他综合收益的金额转入当期损益。

(5) 存货或自用房地产转换为投资性房地产。

企业将作为存货的房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，应当按该项房地产在转换日的公允价值，借记“投资性房地产——成本”科目，原已计提跌价准备的，借记“存货跌价准备”科目，按其账面余额，贷记“开发产品”等科目；同时，转换日的公允价值小于账面价值的，按其差额，借记“公允价值变动损益”科目，转换日的公允价值大于账面价值的，按其差额，贷记“其他综合收益”科目。

企业将自用的建筑物等转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，应当按该项房地产在转换日的公允价值，借记“投资性房地产——成本”科目，原已计提跌价准备的，借记“固定资产减值准备”科目，按已计提的累计折旧等，借记“累计折旧”等科目，按其账面余额，贷记“固定资产”等科目；同时，转换日的公允价值小于账面价值的，按其差额，借记“公允价值变动损益”科目，转换日的公允价值大于账面价值的，按其差额，贷记“其他综合收益”科目。

待该项投资性房地产处置时，因转换计入其他综合收益的部分应转入当期损益。

(6) 现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分。

现金流量套期工具利得或损失中属于有效套期部分，直接确认为其他综合收益，该有效套期部分的金额，按下列两项的绝对额中较低者确定：①套期工具自套期开始的累计利得或损失；②被套期项目自套期开始的预计未来现金现值的累计变动额。



套期工具利得或损失的后续处理为：①被套期项目为预期交易，且该预期交易使企业随后确认一项金额资产或一项金融负债的，原直接确认为其他综合收益的相关利得或损失，在该金融资产或金融负债影响企业损益的相同期间转出，计入当期损益。但是，企业预期原直接在其他综合收益中确认的净损失全部或部分在未来会计期间不能弥补时，应当将不能弥补的部分转出，计入当期损益。②被套期项目为预期交易，且该预期交易使企业随后确认一项非金额资产或一项非金融负债的，企业可选择将原直接在其他综合收益中确认的相关利得或损失，在该非金额资产或非金融负债影响企业损益的相同期间转出，计入当期损益。但是，企业预期原直接在其他综合收益中确认的净损失全部或部分在未来会计期间不能弥补时，应当将不能弥补的部分转出，计入当期损益，除上述两种情况外，原直接计入其他综合收益的套期工具利得或损失，应当在被套期预期交易影响损益的相同期间转出，计入当期损益。

(7) 外币财务报表折算差额。

按照外币折算的要求，企业在处置境外经营的当期，将已列入合并报表所有者权益的外币报表折算差额中与该境外经营相关部分，自其他综合收益项目转入处置当期损益。如果是部分处置境外经营，应当按处置的比例计算处置部分的外币报表折算差额，转入处置当期损益。

11.4 留存收益

留存收益，是企业历年实现的净利润留存于企业的部分。它来源于企业的生产经营活动所实现的净利润，归所有者共同享有，主要包括累计计提的盈余公积和未分配利润。

11.4.1 未分配利润

未分配利润，是指企业未作分配的利润，它在以后年度可继续进行分配，在未进行分配之前，属于所有者权益的组成部分。从数量上来看，未分配利润是期初未分配利润加上本期实现的净利润，减去提取的各种盈余公积和分配的利润后的余额。未分配利润是经过弥补亏损、提取法定盈余公积、提取任意盈余公积和向投资者分配利润等利润分配之后剩余的利润。它是企业留待以后年度进行分配的历年结存的利润。

企业应通过“利润分配”科目，核算企业利润的分配(或亏损的弥补)和历年分配(或弥补)后的未分配利润(或未弥补亏损)。该科目应分别“提取法定盈余公积”“提取任意盈余公积”“应付现金股利或利润”“盈余公积补亏”“未分配利润”等进行明细核算。

企业未分配利润通过“利润分配——未分配利润”明细科目进行核算。未分配利润核算一般是在年度终了时进行的。年度终了，企业应将全年实现的净利润或发生的净亏损，自“本年利润”科目转入“利润分配——未分配利润”科目的贷方，同时将本年利润分配的数额(利润分配其他明细科目的余额)结转到“利润分配——未分配利润”账户的借方。“利润分配——未分配利润”科目如为贷方余额，表示累积未分配的利润数额；如为借方余额，则表示累积未弥补的亏损数额。

【例 11-15】龙盛公司年初未分配利润为 0，本年实现净利润 400 000 元，本年提取法

定盈余公积 40 000 元，宣告发放现金股利 160 000 元。假定不考虑其他因素，龙盛公司会计处理如下。

(1) 结转本年利润。

借：本年利润　　400 000

　　贷：利润分配——未分配利润　　400 000

(2) 提取法定盈余公积、宣告发放现金股利。

借：利润分配——提取法定盈余公积　　40 000

　　　　　　——应付现金股利　　160 000

　　贷：盈余公积　　40 000

　　　　应付股利　　160 000

同时

借：利润分配——未分配利润　　200 000

　　贷：利润分配——提取法定盈余公积　　40 000

　　　　　　　　——应付现金股利　　160 000

本例中，“利润分配——未分配利润”明细科目的余额在贷方，此贷方余额 200 000 元(本年利润 400 000 元－提取法定盈余公积 40 000 元－支付现金股利 160 000 元)，即为龙盛股份有限公司本年年末的累计未分配利润。

11.4.2 盈余公积

盈余公积，是指企业按规定从净利润中提取的企业积累资金。公司制企业的盈余公积包括法定盈余公积和任意盈余公积。“盈余公积”是核算经营积累的科目，反映企业从净利润中提取的盈余公积。借方核算用盈余公积转增资本或弥补亏损，贷方反映计提法定盈余公积和任意盈余公积。

按照《公司法》有关规定，公司制企业应当按照当年实现净利润(减弥补以前年度亏损，下同)的 10%提取法定盈余公积。法定盈余公积累计额已达注册资本的 50%时，可以不再提取。公司制企业可根据股东大会的决议提取任意盈余公积。法定盈余公积和任意盈余公积的区别在于其各自计提的依据不同，前者以国家的法律法规为依据；后者由企业的权力机构自行决定。企业提取的盈余公积经批准可用于弥补亏损、转增资本、发放现金股利或利润等。

1. 提取盈余公积

企业按规定提取盈余公积时，应通过“利润分配”和“盈余公积”科目处理。

【例 11-16】龙盛公司本年实现净利润为 1 000 000 元，年初未分配利润为 0。经股东大会批准，龙盛股份有限公司按当年净利润的 10%提取法定盈余公积。假定不考虑其他因素，龙盛公司的会计分录如下。

本年提取盈余公积金额＝1 000 000×10%＝100 000(元)

借：利润分配——提取法定盈余公积　　100 000

　　贷：盈余公积——法定盈余公积　　100 000

2. 盈余公积补亏

【例 11-17】经股东大会批准，龙盛公司用以前年度提取的盈余公积弥补当年亏损，当



年弥补亏损的数额为 120 000 元。假定不考虑其他因素，龙盛公司的会计分录如下。

借：盈余公积　　120 000
　　贷：利润分配——盈余公积补亏　　120 000

3. 盈余公积转增资本

【例 11-18】因扩大经营规模需要，经股东大会批准，龙盛公司将盈余公积 80 000 元转增股本。假定不考虑其他因素，龙盛公司的会计分录如下。

借：盈余公积　　80 000
　　贷：股本　　80 000

4. 用盈余公积发放现金股利或利润

【例 11-19】龙盛公司 2016 年 12 月 31 日普通股股本为 3 000 000 股，每股面值 1 元，可供投资者分配的利润为 600 000 元，盈余公积 1 000 000 元。2017 年 3 月 20 日，股东大会批准了 2016 年度利润分配方案，以 2016 年 12 月 31 日为登记日，按每股 0.3 元发放现金股利。龙盛股份有限公司共需要分派 900 000 元现金股利，其中动用可供投资者分配的利润 600 000 元、盈余公积 300 000 元。假定不考虑其他因素，龙盛公司会计处理如下。

(1) 宣告分派股利。

借：利润分配——应付现金股利　　600 000
　　盈余公积　　300 000
　　贷：应付股利　　900 000

(2) 支付股利。

借：应付股利　　900 000
　　贷：银行存款　　900 000



本章小结

所有者权益在股份制企业又称为股东权益。所有者权益，在数量上等于企业全部资产减去全部负债后的余额所有者权益，这可以通过对会计恒等式的变形来表示，即资产－负债＝所有者权益。本章介绍了所有者权益的概念、核算内容、特点及确认；资本变动的原因及投入资本的会计处理；资本公积的核算内容及会计处理；留存收益的内容、盈余公积及未分配利润的会计处理。

本 章 习 题

1. 判断题

(1) 上市公司董事会通过股票股利分配方案时，财会部门应将拟分配的股票股利确认为负债。（　　）

(2) 在溢价发行股票的情况下，公司发行股票的溢价收入，直接冲减当期的财务费用。（　　）

(3) 企业接受的投资者以原材料投资，其增值税税额不能计入实收资本。（　　）



(4) 企业以盈余公积向投资者分配现金股利，不会引起留存收益总额的变动。 ( )

(5) 企业计提法定盈余公积是按当年实现的净利润作为基数计提的，该基数不应考虑企业年初未分配利润。 ( )

(6) 企业当年的可供分配利润，应该等于年初的未分配利润，加上当年实现的净利润及其他转入。 ( )

(7) 年度终了，除“未分配利润”明细科目外，“利润分配”科目下的其他明细科目应当无余额。 ( )

(8) 由于所有者权益和负债都是对企业资产的要求权，因此它们的性质是一样的。 ( )

(9) 用盈余公积转增资本或弥补亏损时，会导致所有者权益总额发生变化。 ( )

(10) 按照我国法律规定，投资者设立企业必须首先投入资本。 ( )

2. 计算及业务分析题

1) 阳光股份有限公司(以下简称阳光公司)为一家从事药品生产的增值税一般纳税企业。2017 年 1 月 1 日，所有者权益总额为 50 000 万元，其中股本 30 000 万元，资本公积 5 000 万元，盈余公积 6 000 万元，未分配利润 9 000 万元。2017 年度阳光公司发生如下经济业务。

(1) 接受甲公司投入原材料一批，合同约定的价值为 3 000 万元(与公允价值相符)，增值税税额为 510 万元；同时阳光公司增加股本 2 500 万元，相关法律手续已办妥。

(2) 被投资企业乙公司可供出售金融资产的公允价值净值减少 500 万元，阳光公司采用权益法按 40%持股比例确认应享有的份额。

(3) 经股东大会决议，并报有关部门核准，增发普通股 3 000 万股，每股面值 1 元，每股发行价格 5 元，按照发行股款的 2%向证券公司支付发行费。发行款已全部收到并存入银行。假定不考虑其他因素。

(4) 因扩大经营规模需要，经股东大会批准，阳光公司将盈余公积 2 800 万元转增股本。

(5) 结转本年实现净利润 3 000 万元。

(6) 按税后利润的 10%提取法定盈余公积。

(7) 向投资者宣告分配现金股利 500 万元。

(8) 将“利润分配——提取法定盈余公积”“利润分配——应付现金股利”明细科目余额结转至未分配利润。

要求：(1) 根据上述资料，逐项编制阳光公司相关经济业务的会计分录。

(2) 计算年末所有者权益各项目的账面余额。

2) 甲上市公司 2016—2017 年发生与其股票有关的业务如下。

(1) 2016 年 1 月 4 日，经股东大会决议，并报有关部门核准，增发普通股 40 000 万股，每股面值 1 元，每股发行价格 5 元，股款已全部收到并存入银行。假定不考虑相关税费。

(2) 2016 年 6 月 20 日，经股东大会决议并报有关部门核准，以资本公积 4 000 万元转增股本。

(3) 2017 年 6 月 20 日，经股东大会决议并报有关部门核准，以银行存款回购本公司股票 100 万股，每股回购价格为 3 元。



(4) 2017 年 6 月 26 日，经股东大会决议并报有关部门核准，将回购的本公司股票 100 万股注销。

要求：逐笔编制甲上市公司上述业务的会计分录。(答案中的金额单位用万元表示)

3) A 有限责任公司 2017 年发生的有关经济业务如下。

(1) 按照规定办理增资手续后，将资本公积 90 000 元转增注册资本。该公司原有注册资本 2 910 000 元，其中甲、乙、丙 3 家公司各占 1/3。

(2) 用盈余公积 50 000 元弥补以前年度亏损。

(3) 从税后利润中提取法定盈余公积 153 000 元。

(4) 接受 B 公司投资，经投资各方协议，B 公司实际出资额中 1 000 000 元作为新增注册资本，使投资各方在注册资本总额中均占 1/4。B 公司以银行存款 1 200 000 元缴付出资额。

要求：根据上述业务编制 A 公司的有关会计分录。

第12章

收入、费用和利润

学习目标

通过本章的学习，了解收入和费用的概念、特征及分类，让渡资产使用权的使用费收入的确认和计量原则；掌握各种特定方式下收入的确认与计量，提供劳务收入的确认与计量；掌握费用的确认与计量，营业成本的组成内容和核算，营业税金及附加的内容与核算，期间费用的内容及核算；掌握利润的构成及其主要内容，营业外收入、营业外支出的核算内容及账务处理，本年利润的结转及账务处理。

技能要求

掌握收入、费用的确认与计量；熟练掌握销售商品收入的确认条件及其运用，销售折扣、折让与退回的会计处理，本年利润的计算与结转，净利润的分配程序与会计处理方法。



导入案例

大雁会计师事务所的注册会计师对宝硕集团有限公司(以下简称宝硕公司)2006 年年终的财务报告进行审计，对账面的应收账款采用发函询证的方法进行询证，收到回函后发现该公司的应收账款中存在如下问题。

(1) 宝硕公司“应收账款——虎振技校”明细账的余额为 100 500 元，而虎振技校的账面记录为 1 350 000 元。原因是宝硕公司于 2006 年 12 月 20 日销售给虎振技校的一批货物，已开出发票，货已发出，但未确认收入，而虎振技校已经入账。宝硕公司销售价格是以成本加价 30%来确定的。

(2) 宝硕公司“应收账款——青岛啤酒”明细账的余额为 340 000 元，而青岛啤酒账上记录为 200 000 元。原来青岛啤酒于 2006 年 12 月 28 日已付出 140 000 元，而这笔账款尚未到达宝硕公司。

(3) 宝硕公司“应收账款——乾青花集团”明细账的余额为 293 500 元，而乾青花集团账上记录为 270 000 元。原因是 2006 年 1 月 16 日有 13 500 元的货物发生变质，宝硕公司同意退货并已开出红字发票，但尚未入账。另外，宝硕公司将 10 000 元作为佣金支付给业务员。

通过本章的学习，你将了解到针对上述问题应作何调整，以及这些事项对资产负债表和利润表带来的影响。

12.1 收 入

12.1.1 收入及其分类

1. 收入的概念与特征

收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。收入具有以下特点。

(1) 收入是企业在日常活动中形成的经济利益的总流入。

日常活动，是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动，以及与之相关的活动。工业企业销售产品、商业企业销售商品、咨询公司提供咨询服务、软件开发企业为客户开发软件、安装公司提供安装服务、商业银行对外贷款、租赁公司出租资产等活动，均属于企业为完成其经营目标所从事的经常性活动，由此形成的经济利益的总流入构成收入。工业企业对外出售不需要的原材料、对外转让无形资产使用权、对外进行权益性投资(取得现金股利)或债权性投资(取得利息)等活动，虽不属于企业的经常性活动，但属于企业为完成其经营目标所从事的与经常性活动相关的活动，由此形成的经济利益的总流入也构成收入。

收入形成于企业日常活动的特征，使其与产生于非日常活动的利得相区分。企业所从事或发生的某些活动也能为企业带来经济利益，但不属于企业为完成其经营目标所从事的经常性活动，也不属于与经常性活动相关的活动。例如，工业企业处置固定资产、无形资产，因其他企业违约收取罚款等，这些活动形成的经济利益的总流入属于企业的利得而不是收入。利得通常不经过经营过程就能取得，或属于企业不曾期望获得的收益。

(2) 收入可能表现为资产的增加或负债的减少，或者二者兼而有之。

收入通常表现为资产的增加，如在销售商品、提供劳务时，销售收入增加的同时，银行存款或应收账款也会相应增加；有时也表现为负债的减少，如债务重组业务，在提供了

商品或劳务并确认收入的同时，应付账款或应付票据得以抵偿；或者在增加资产的同时也减少负债，如预收款项的销售业务在确认收入的同时，预收账款得以抵偿，同时补收不足抵偿的账款。

(3) 收入会导致企业所有者权益的增加。

收入形成的经济利益总流入的形式多种多样，既可能表现为资产的增加，如增加银行存款、应收账款；也可能表现为负债的减少，如减少预收账款；还可能表现为两者的组合，如销售实现时，部分冲减预收账款，部分增加银行存款。收入形成的经济利益总流入能增加资产或减少负债或两者兼而有之，根据“资产－负债＝所有者权益”的会计等式，收入一定能增加企业的所有者权益。这里所说的收入能增加所有者权益，仅指收入本身的影响，而收入扣除与之相配比的费用后的净额，既可能增加所有者权益，也可能减少所有者权益。

企业为第三方或客户代收的款项，如企业代国家收取的增值税等，一方面增加企业的资产，另一方面增加企业的负债，并不增加企业的所有者权益，因此不构成本企业的收入。

(4) 收入与所有者投入资本无关。

所有者投入资本主要是为谋求享有企业资产的剩余权益，由此形成的经济利益的总流入不构成收入，而应确认为企业所有者权益的组成部分。

2. 收入的分类

(1) 收入按企业从事日常活动的性质不同，分为销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入。

① 销售商品收入，是指企业通过销售商品实现的收入。这里的商品包括企业为销售而生产的产品和为转售而购进的商品。企业销售的其他存货如原材料、包装物等也视同商品。

② 提供劳务收入，是指企业通过提供劳务实现的收入。例如，企业通过提供旅游、运输、咨询、代理、培训、产品安装等劳务所实现的收入。

③ 让渡资产使用权收入，是指企业通过让渡资产使用权实现的收入，包括利息收入和使用费收入。利息收入，主要是指金融企业对外贷款形成的利息收入，以及同业之间发生往来形成的利息收入等。使用费收入，主要是指企业转让无形资产(如商标权、专利权、专营权、版权)等资产的使用权形成的使用费收入。企业对外出租固定资产收取的租金、进行债权投资收取的利息、进行股权投资取得的现金股利等，也构成让渡资产使用权收入。

(2) 收入按企业经营业务的主次不同，分为主营业务收入和其他业务收入。

① 主营业务收入，是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动实现的收入。主营业务收入一般占企业总收入的比重较大，对企业的经济效益产生较大影响。不同行业企业的主营业务收入所包括的内容不同。例如，工业企业的主营业务收入主要包括销售商品、自制半成品、代制品、代修品，提供工业性劳务等实现的收入；商业企业的主营业务收入主要包括销售商品实现的收入；咨询公司的主营业务收入主要包括提供咨询服务实现的收入；安装公司的主营业务收入主要包括提供安装服务实现的收入。

企业实现的主营业务收入通过“主营业务收入”科目核算，并通过“主营业务成本”科目核算为取得主营业务收入发生的相关成本。

② 其他业务收入，是指企业为完成其经营目标所从事的与经常性活动相关的活动实现的收入。其他业务收入属于企业日常活动中次要交易实现的收入，一般占企业总收入的比



重较小。不同行业企业的其他业务收入所包括的内容不同。例如，工业企业的其他业务收入主要包括对外销售材料，对外出租包装物、商品或固定资产，对外转让无形资产使用权，对外进行权益性投资(取得现金股利)或债权性投资(取得利息)，提供非工业性劳务等实现的收入。

企业实现的原材料销售收入、包装物租金收入、固定资产租金收入、无形资产使用费收入等，通过“其他业务收入”科目核算，企业进行权益性投资或债权性投资取得的现金股利收入和利息收入，通过“投资收益”科目核算。通过“其他业务收入”科目核算的其他业务收入，需通过“其他业务成本”科目核算为取得其他业务收入发生的相关成本。

12.1.2　销售商品收入的确认条件与计量

销售商品取得的收入通常在销售成立时予以确认，并按实际交易金额计价入账。但是会计实务中，商品交易的方式多种多样，判断一项销售商品的收入是否可以确认入账或应于何时确认入账，需要考虑多种因素。《企业会计准则》规定，销售商品收入同时满足下列 5 个条件的，才能予以确认。

1. 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方

企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，是指与商品所有权有关的主要风险和报酬同时转移。其中，与商品所有权有关的风险，是指商品可能发生减值或毁损等形成的损失；与商品所有权有关的报酬，是指商品价值增值或通过使用商品等形成的经济利益。企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，构成确认销售商品收入的重要条件。

判断企业是否已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，应当关注交易的实质而不是形式，并结合所有权凭证的转移或实物的交付进行判断。如果与商品所有权有关的任何损失均不需要销货方承担，与商品所有权有关的任何经济利益也不归销货方所有，就意味着商品所有权上的主要风险和报酬转移给了购货方。

通常情况下，转移商品所有权凭证并交付实物后，商品所有权上的所有风险和报酬随之转移，如大多数商品零售、预收款销售商品等。对于商品零售交易，销货方在售出商品时将商品交付给购货方，同时收到购货方支付的货款，这一交付行为发生后，购货方一般不能退货，售出商品发生的任何损失均不再需要销货方承担，售出商品带来的经济利益也不再归销货方所有，因此可以认为该售出商品所有权上的风险和报酬已转移给了购货方。

某些情况下，转移商品所有权凭证但未交付实物，商品所有权上的主要风险和报酬随之转移，企业只保留商品所有权上的次要风险和报酬。例如，在交款提货销售方式下，销售方收到购货方支付的货款并给购货方开具发票、提货单时，虽然商品尚未实际交付，但仍可以认为商品所有权上的主要风险和报酬已经转移给了购货方。有时，已交付实物但未转移商品所有权凭证，商品所有权上的主要风险和报酬未随之转移，如采用支付手续费方式委托代销商品。

还有一些特殊情况，企业已转移商品所有权凭证并交付实物，但商品所有权上的主要风险和报酬并未随之转移。在这种情况下，该项交易就不是一项已实现的销售，不能确认销售收入。企业可能在以下几种情况下，仍保留商品所有权上的主要风险和报酬。



(1) 企业销售的商品在质量、品种、规格等方面不符合合同或协议要求，又未根据正常的保证条款予以弥补，因而仍负有责任。例如，A 公司向 B 公司销售一批商品，商品已经发出，B 公司已经预付部分货款，剩余货款由 B 公司开出一张银行承兑汇票，销售发票账单已经交付乙公司。乙公司收到商品后，发现商品质量没有达到合同约定的要求，立即根据合同有关条款与 A 公司交涉，要求在价格上给予一定折让，否则要求退货。双方没有就此达成一致意见，A 公司也未采取任何补救措施。在这种情况下，尽管商品已经发出，并将发票账单交付买方，同时收到部分货款，但是由于双方在商品质量的弥补方面未达成一致意见，说明购买方尚未正式接受商品，商品可能被退回。因此，商品所有权上的主要风险和报酬仍保留在 A 公司，没有随商品所有权凭证的转移或实物的交付而转移，不能确认收入。

(2) 企业销售商品的收入是否能够取得，取决于购买方是否已将商品销售出去。如采用支付手续费方式委托代销商品，在将商品交付给受托方时，商品销售收入能否取得，完全取决于受托方能否将商品销售出去。因此，委托方在将商品交给受托方时，商品所有权上的主要风险和报酬并没有发生转移，委托方在交付商品时，不能确认收入，而要在收到受托方的代销清单时，委托方才能确认收入。

(3) 企业尚未完成售出商品的安装或检验工作，且安装或检验工作是销售合同或协议的重要组成部分。例如，A 公司向 B 公司销售一部电梯，电梯已经运抵 B 公司，发票账单已经交付，同时收到部分货款。合同约定，A 公司应负责该电梯的安装工作，在安装工作结束并经 B 公司验收合格后，B 公司应立即支付剩余货款。在此例中，电梯安装调试工作通常是电梯销售合同的重要组成部分，在安装过程中可能会发生一些不确定因素，影响电梯销售收入的实现。因此，电梯实物的交付并不表明商品所有权上的主要风险和报酬随之转移，不能确认销售收入。只有在安装完成并验收合格，表明与电梯所有权有关的风险和报酬已经转移给 B 公司，同时满足销售商品收入确认的其他条件时，A 公司才能确认收入。

(4) 销售合同或协议中规定了买方由于特定原因有权退货的条款，且企业又不能确定退货的可能性。例如，A 公司为推销一项新产品，承诺凡购买新产品的客户均有一个月的试用期，在试用期内如果对产品使用效果不满意，A 公司无条件给予退货。该种新产品已交付买方，货款已收讫。在这种情况下，A 公司虽然已将产品售出，并已收到货款。但由于是新产品，A 公司无法估计退货的可能性，表明该产品所有权上的主要风险和报酬并未随实物的交付而发生转移，不能确认收入。只有在试用期结束后，才表明与该产品所有权有关的风险和报酬已经转移给客户，在同时满足销售商品收入确认的其他条件时，A 公司才能确认收入。

2. 企业售出商品后不再对商品实施有效控制

通常情况下，企业售出商品后不再保留与商品所有权相联系的继续管理权，也不再对售出商品实施有效控制，商品所有权上的主要风险和报酬已经转移给购货方，通常应在发出商品时确认收入。如果企业在商品销售后保留了与商品所有权相联系的继续管理权，或能够继续对其实施有效控制，说明商品所有权上的主要风险和报酬没有转移，销售交易不能成立，不应确认收入。例如，在售后租回或售后回购的业务中，企业将商品售出后，通常仍然保留与所售商品所有权相联系的继续管理权，或仍然可以对所售商品实施有效控制，表明此项销



售不能成立，也就不能确认收入。但如果销售方对售出的商品实施管理与所有权没有关系，且满足商品销售收入确认的其他条件，则应在发出商品时确认收入。例如，软件公司销售成套软件给客户，然后接受客户的委托对软件实施日常管理，由于这种管理与成套软件的所有权无关，软件的所有权还是客户，因此，软件公司的销售收入是可以确认的。

3. 相关的经济利益很可能流入企业

在销售商品的交易中，与交易相关的经济利益主要表现为销售商品的价款。相关的经济利益很可能流入企业，是指销售商品价款收回的可能性大于不能收回的可能性，即销售商品价款收回的可能性超过 50%。企业在销售商品时，如估计销售价款不是很可能收回，即使收入确认的其他条件均已满足，也不应当确认收入。

企业在确定销售商品价款收回的可能性时，应当结合以前和买方交往的直接经验、政府有关政策、其他方面取得信息等因素进行分析。一般情况下，企业销售的商品符合合同或协议要求，且已将发票账单交付买方，买方承诺付款，则表明相关的经济利益很可能流入企业。如果企业判断销售商品收入满足确认条件而予以确认，同时确认了一笔应收债权，以后由于购货方资金周转困难无法收回该债权时，不应调整原会计处理，而应对该债权计提坏账准备、确认坏账损失。如果企业根据以前与买方交往的直接经验判断买方信誉较差，或销售时得知买方在另一项交易中发生了巨额亏损、资金周转十分困难，或在出口商品时不能肯定进口企业所在国政府是否允许将款项汇出等，就可能会出现与销售商品相关的经济利益不能流入企业的情况，不应确认收入。

4. 收入的金额能够可靠地计量

收入的金额能够可靠地计量，是指收入的金额能够合理地估计。收入金额能否合理地估计是确认收入的基本前提，如果收入的金额不能够合理估计，就无法确认收入。企业在销售商品时，商品销售价格通常已经确定，企业应当按照已收或应收的合同价款或协议价款确认商品收入的金额，但已收或应收价款不公允，则按公允的交易价格确定收入金额。但是，由于销售商品过程中某些不确定因素的影响，也有可能存在商品销售价格发生变动的情况。在这种情况下，新的商品销售价格未确定前通常不应确认销售商品收入。

5. 相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量

根据收入和费用配比原则，与同一项销售有关的收入和费用应在同一会计期间予以确认，即企业应在确认收入的同时或同一会计期间结转相关的成本。因此，如果成本不能可靠计量，相关的收入就不能确认。

相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量，是指与销售商品有关的已发生或将发生的成本能够合理地估计，如库存商品的成本、商品运输费用等。如果库存商品是本企业生产的，其生产成本能够可靠计量；如果是外购的，购买成本能够可靠计量。有时，销售商品相关的已发生或将发生的成本不能够合理地估计，此时企业不能确认，若已收的价款，应将已收到的价款却认为负债。

12.1.3　销售商品收入的账务处理

销售商品收入的会计处理，主要涉及一般销售商品业务、已经发出商品但不符合收入

确认条件的销售业务、销售折让、销售退回、采用预收款方式销售商品，以及采用支付手续费方式委托代销商品等情况。

1. 一般销售商品业务

在进行销售商品的会计处理时，首先要考虑销售商品收入是否符合收入确认条件。符合收入准则所规定的5项确认条件的，企业按已收或应收的合同或协议价款和应收取的增值税销项税额，借记“银行存款”“应收票据”“应收账款”等科目，按确定的收入金额，贷记“主营业务收入”“其他业务收入”等科目，按应收取的增值税销项税额，贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)科目；同时或在资产负债表日结转相关销售成本，借记“主营业务成本”“其他业务成本”等科目，贷记“库存商品”“原材料”等科目。如果需要交纳消费税、资源税、城市维护建设税和教育费附加等税费，在确定销售收入的同时或在资产负债表日，计算应交的相关税费的金额，借记“营业税金及附加”，贷记“应交税费——应交消费税(或应交资源税、应交城市维护建设税、应交教育费附加)”，企业在销售商品时发生的运杂费、保险费等，如应由销售方承担，则借记“销售费用”科目，贷记“银行存款“等科目。

【例12-1】2017年4月5日，龙盛公司采用托收承付结算方式销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明售价为500 000元，增值税税额为85 000元；商品已经发出，并已向银行办妥托收手续；该批商品的成本为400 000元，该商品为应税消费品，应交纳的消费税为1 500元，龙盛公司会计分录如下。

	借方	贷方
借：应收账款	585 000	
贷：主营业务收入		500 000
应交税费——应交增值税(销项税额)		85 000
借：主营业务成本	400 000	
贷：库存商品		400 000
借：营业税金及附加	1 500	
贷：应交税费——应交消费税		1 500

如果企业售出的商品不符合销售收入确认的5个条件中的任何一条，均不应确认收入。为了单独反映已经发出但尚未确认销售收入的商品成本，企业应增设“发出商品”科目进行单独核算，企业在发出商品时，不确认收入，按其发出商品的实际成本，借记“发出商品”科目，贷记“库存商品”科目。期末，“发出商品”科目的期末余额应并入资产负债表“存货”项目内反映。这里应注意的一个问题是，尽管发出的商品不符合收入确认条件，但如果销售该商品的纳税义务已经发生，如已经开出增值税专用发票，则应确认应交的增值税销项税额。借记“应收账款”等科目，贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。如果纳税义务没有发生，则不需进行上述处理。

【例12-2】2017年4月8日，龙盛公司向华强公司以托收承传方式销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明售价为300 000元，增值税税额为51 000元；该批商品成本为240 000元。该商品已发出，并已向银行办妥托收手续。此时，龙盛公司获悉华强公司资金周转发生严重困难，近期内难以收回货款。



(1) 龙盛公司在 4 月 8 日编制的会计分录如下。

借：发出商品　　240 000

　　贷：库存商品　　240 000

借：应收账款　　51 000

　　贷：应交税费——应交增值税(销项税额)　　51 000

(2) 假定 2017 年 8 月 1 日，龙盛公司得知华强公司经营情况逐渐好转，华强公司承诺近期付款，龙盛公司应在华强公司承诺付款时确认收入，会计分录如下。

借：应收账款　　300 000

　　贷：主营业务收入　　300 000

同时结转成本：

借：主营业务成本　　240 000

　　贷：发出商品　　240 000

(3) 假定龙盛公司于 2017 年 10 月 6 日收到华强公司支付的货款，应作如下会计分录。

借：银行存款　　351 000

　　贷：应收账款　　351 000

2. 商业折扣、现金折扣和销售折让与退回的会计处理

企业销售商品收入的金额，通常按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定。在确定销售商品收入的金额时，应注意区分商业折扣、现金折扣和销售折让与退回及其不同的账务处理方法。总的来讲，确定销售商品收入的金额时，不应考虑预计可能发生的现金折扣、销售折让，即应按总价确认，但应是扣除商业折扣后的净额。商业折扣、现金折扣和销售折让与退回的区别，以及相关会计处理方法如下。

1) 商业折扣

商业折扣，是指企业为促进商品销售而在商品标价上给予的价格扣除。例如，企业为鼓励客户多买商品可能规定，购买 10 件以上商品给予客户 10%的折扣，或客户每买 10 件送 1 件。此外，企业为了尽快出售一些残次、陈旧、冷背的商品，也可能降价(即打折)销售。商业折扣在销售时即已发生，并不构成最终成交价格的一部分。企业销售商品涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。

【例 12-3】龙盛公司以托收承传方式向华联公司销售商品一批，该商品的标价每件为 100 元，由于华联公司一次性购买该种商品 2000 件，龙盛公司根据规定的折扣条件，给予华联公司 10%的商业折扣，增值税税率为 17%。则发票价格＝2 000×100×(1－10%)＝180 000(元)，增值税销项税额＝180 000×17%＝30 600(元)。龙盛公司根据有关单据，编制的会计分录如下。

借：应收账款——华联公司　　210 600

　　贷：主营业务收入　　180 000

　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　30 600

2) 现金折扣

现金折扣，是指债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除。现金折扣一般用符号“折扣率/付款期限”表示。例如，“2/10，1/20，N/30”表示：销货方



允许客户最长的付款期限为 30 天，如果客户在 10 天内付款，销货方可按商品售价给予客户 2%的折扣；如果客户在 20 天内付款，销货方可按商品售价给予客户 1%的折扣；如果客户在 21～30 天内付款，将不能享受现金折扣。

现金折扣发生在企业销售商品之后，企业销售商品后现金折扣是否发生，以及发生多少要视买方的付款情况而定。因此，附有现金折扣条件的销售，会计处理有两种方法：一种是总价法，即在销售收入实现时，按发票金额确定应收账款及销售收入，如果购货方能在折扣期内付款，销货方按实际收到的价款，借记“银行存款”科目，将购货方取得的现金折扣金额借记“财务费用”科目，同时贷记“应收账款”科目；另外一种是净价法，即在销售收入实现时，按发票金额扣除折扣后的净额确定应收账款及销售收入的金额，如果购货方未能在折扣期内付款，销货方在收到价款时，借记“银行存款”科目，将购货方未能取得的现金折扣金额贷记“财务费用”科目，同时再贷记“应收账款”科目。而我国《企业会计准则》规定，销售商品涉及现金折扣的，应当采用总价法进行会计处理。

在计算现金折扣时，还应注意销货方是按不包含增值税的价款提供现金折扣，还是按包含增值税的价款提供现金折扣，两种情况下购买方享有的现金折扣金额不同。例如，销售价格为 1 000 元的商品，增值税税额为 170 元，购买方应享有的现金折扣为 1%。如果购销双方约定计算现金折扣时不考虑增值税，则购买方应享有的现金折扣金额为 10 元；如果购销双方约定计算现金折扣时一并考虑增值税，则购买方享有的现金折扣金额为 11.7 元。

【例 12-4】2017 年 4 月 10 日，龙盛公司销售 A 商品 10 000 件，每件商品的标价为 20 元(不含增值税)，A 商品适用的增值税税率为 17%，每件商品的成本为 12 元；并在销售合同中规定现金折扣条件为“2/10，1/20，N/30”；A 商品于 4 月 10 日发出，购货方于 4 月 19 日付款。假定计算现金折扣时不考虑增值税，则采用总价法会计处理如下。

(1) 4 月 10 日销售实现时。

	借方	贷方
借：应收账款	234 000	
贷：主营业务收入		200 000
应交税费——应交增值税(销项税额)		34 000
借：主营业务成本	120 000	
贷：库存商品		120 000

(2) 4 月 19 日收到货款时。

	借方	贷方
借：银行存款	230 000	
财务费用	4 000	
贷：应收账款		234 000

以上的 4 000 元为不考虑增值税时的现金折扣，如果考虑增值税，则龙盛公司给予购货方的现金折扣为 234 000×2%＝4 680(元)。本例中，若购货方于 4 月 29 日付款，则享有的现金折扣为 2 000 元(200 000×1%)。龙盛公司在收到货款时的会计分录如下。

	借方	贷方
借：银行存款	232 000	
财务费用	2 000	
贷：应收账款		234 000

若购货方于 2017 年 5 月 6 日才付款，则应按全额付款。龙盛公司在收到货款时的会计分录如下。



借：银行存款　　234 000
　　贷：应收账款　　234 000

3) 销售折让

销售折让，是指企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让。企业将商品销售给买方后，如买方发现商品在质量、规格等方面不符合要求，可能要求卖方在价格上给予一定的减让。

销售折让可能发生在销售收入确认之前，也可能发生在销售收入确认之后。如发生在确认销售收入确认之前，则应在确认销售收入时直接按扣除销售折让后的金额确认；如发生在销售收入确定之后，且不属于资产负债表日后事项的，则应在发生时冲减当期销售商品收入，如按规定允许扣减增值税税额的，还应冲减已确认的应交增值税销项税额。销售折让如属于资产负债表日后事项，则按照资产负债表日后事项的相关规定进行会计处理。

【例 12-5】2016 年 4 月 12 日，龙盛公司销售一批商品给华联公司，开出的增值税专用发票上注明的售价为 100 000 元，增值税税额为 17 000 元。该批商品的成本为 70 000 元。

第一种情况：假定合同约定验货付款，龙盛公司于华联公司付款时开具发票账单。4 月 14 日，华联公司收到货物，发现商品质量不合格，要求在价格上给予 5%的折让，龙盛公司同意给予折让，华联公司按折让后的金额支付货款。龙盛公司的会计处理如下。

(1) 4 月 12 日，龙盛公司发出商品时。

借：发出商品　　70 000
　　贷：库存商品　　70 000

(2) 4 月 14 日，龙盛公司确认收入，收到货款时。

实际销售价格＝100 000×(1－5%)＝95 000(元)

增值税销项税额＝95 000×17%＝16 150(元)

借：银行存款　　111 150
　　贷：主营业务收入　　95 000
　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　16 150
借：主营业务成本　　70 000
　　贷：发出商品　　70 000

第二种情况：假定合同约定交款提货，龙盛公司于华联公司付款后开具发票账单及提货单。5 月 14 日，华联公司收到货物，发现商品质量不合格，要求在价格上给予 5%的折让，华联公司提出的销售折让要求符合原合同的约定，龙盛公司同意并办妥了相关手续，开具了增值税专用发票(红字)。龙盛公司会计处理如下。

(1) 4 月 12 日，龙盛公司收到货款并开具发票，交付提货单时。

借：银行存款　　117 000
　　贷：主营业务收入　　100 000
　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　17 000
借：主营业务成本　　70 000
　　贷：库存商品　　70 000

(2) 5 月 14 日，发生销售折让时。

借：主营业务收入　　5 000
　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　850
　　贷：银行存款　　5 850



第三种情况：假定合同约定交款提货，龙盛公司于华联公司付款后开具发票账单及提货单。2017 年 1 月 15 日，华联公司在验收商品时才发现产品存在质量问题，要求在价格上给予 5%的折让，由于提出折让的时间是 2017 年 1 月 15 日，属于资产负债表日后事项，龙盛公司应按资产负债表日后事项处理相关业务，会计处理略。

4) 销售退回

销售退回，是指企业售出的商品由于质量、品种不符合要求等原因而发生的退货。企业售出商品发生的销售退回，应当分别不同情况进行会计处理。一是尚未确认销售商品收入的售出商品发生销售退回的，应当将已记入“发出商品”等科目的商品成本转回，记入“库存商品”科目；二是已确认销售商品收入的售出商品发生销售退回的，则不论是本年销售的本年退回，还是以前销售的本年退回，除属于资产负债表日后事项外，一般应在发生时冲减当期销售商品收入，同时冲减当期销售商品成本。如按规定允许扣减增值税税额的，应同时冲减已确认的应交增值税销项税额；如该项销售退回已发生现金折扣的，应同时调整相关财务费用的金额。三是发生销售退回的商品，如果是报告年度资产负债表日及以前售出的商品，在年度资产负债表日至财务报表批准报出日之间发生退回，则属于资产负债表日后事项，按资产负债表日后事项的相关规定进行会计处理。

【例 12-6】龙盛公司 2017 年 4 月 15 日收到华强公司因质量问题而退回的商品 10 件，每件商品成本为 250 元。该批商品系龙盛公司 2017 年 2 月 2 日出售给华强公司，每件商品售价为 320 元，适用的增值税税率为 17%，货款尚未收到，龙盛公司尚未确认销售商品收入。因华强公司提出的退货要求符合销售合同约定，龙盛公司同意退货，并按规定向华强公司开具了增值税专用发票(红字)。龙盛公司应在验收退货入库时作如下会计分录：

借：库存商品　　2 500

　　贷：发出商品　　2 500

【例 12-7】龙盛公司 2017 年 4 月 16 日销售 A 商品一批，增值税专用发票上注明售价为 500 000 元，增值税税额为 85 000 元；该批商品成本为 450 000 元。A 商品于 2017 年 4 月 16 日发出，购货方于 4 月 27 日付款。龙盛公司对该项销售确认了销售收入。2017 年 9 月 15 日，该批商品质量出现严重问题，购货方将该批商品全部退回给龙盛公司，龙盛公司同意退货，于退货当日支付了退货款，并按规定向购货方开具了增值税专用发票(红字)。龙盛公司会计处理如下。

(1) 4 月 16 日，销售实现时。

借：应收账款　　585 000

　　贷：主营业务收入　　500 000

　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　85 000

借：主营业务成本　　450 000

　　贷：库存商品　　450 000

(2) 4 月 27 日，收到货款时。

借：银行存款　　585 000

　　贷：应收账款　　585 000



(3) 9 月 15 日，销售退回时。

借：主营业务收入　500 000
　　应交税费——应交增值税(销项税额)　85 000
　　贷：银行存款　585 000
借：库存商品　450 000
　　贷：主营业务成本　450 000

【例 12-8】龙盛公司在 2017 年 4 月 18 日向华联公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明售价为 1 000 000 元，增值税税额为 170 000 元。该批商品成本为 880 000 元。为及早收回货款，龙盛公司和华联公司约定的现金折扣条件为“2/10，1/20，N/30”。华联公司在 2017 年 4 月 27 日支付货款。2017 年 8 月 5 日，该批商品因质量问题被华联公司退回，龙盛公司当日支付有关退货款。假定计算现金折扣时不考虑增值税。龙盛公司会计处理如下。

(1) 2017 年 4 月 18 日，销售实现时。

借：应收账款　1 170 000
　　贷：主营业务收入　1 000 000
　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　170 000
借：主营业务成本　880 000
　　贷：库存商品　880 000

(2)2017 年 4 月 27 日收到货款时，发生现金折扣 20 000 元(1 000 000×2%)，实际收款 1 150 000 元(1 170 000－20 000)。

借：银行存款　1 150 000
　　财务费用　20 000
　　贷：应收账款　1 170 000

(3) 2017 年 8 月 5 日发生销售退回时。

借：主营业务收入　1 000 000
　　应交税费——应交增值税(销项税额)　170 000
　　贷：银行存款　1 150 000
　　　　财务费用　20 000
借：库存商品　880 000
　　贷：主营业务成本　880 000

3. 采用分期预收款方式销售商品的处理

分期预收款销售，是指购货方在商品尚未收到前按照合同或协议约定分期付款。在这种销售方式下，销售方直到收到最后一笔款项才将商品交付购货方，表明商品所有权上的主要风险和报酬只有在收到最后一笔款项时，才转移给购货方。销售方通常应在发出商品时确认收入，在此之前预收的货款应记入“预收账款”科目或“应收账款”科目。

【例 12-9】2017 年 4 月 20 日，龙盛公司与光明公司签订协议，采用预收款方式向光明公司销售一批商品。该批商品实际成本为 900 000 元。协议约定，该批商品销售价格为 1 000 000 元，增值税税额为 170 000 元；光明公司应在协议签订时预付 50%的货款(按销售价格计算)，剩余货款于 2 个月后支付。龙盛公司的会计处理如下。

(1) 4 月 20 日，收到 50%货款时。

科目	借方	贷方
借：银行存款	500 000	
贷：预收账款		500 000

(2) 2 个月后收到剩余货款及增值税税款时，同时发出商品。

科目	借方	贷方
借：预收账款	500 000	
银行存款	670 000	
贷：主营业务收入		1 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)		170 000
借：主营业务成本	900 000	
贷：库存商品		900 000

4. 委托代销商品的处理

委托代销，是指委托方根据协议，委托受托方代销商品的一种销售方式。委托代销方式具体又可分为两种：视同买断方式委托代销商品和支付手续费方式委托代销商品。

1) 视同买断方式委托代销商品

视同买断方式委托代销商品，是指委托方和受托方签订合同或协议，委托方按合同或协议收取代销的货款，实际售价由受托方自定，实际售价与合同或协议价之间的差额归受托方所有的销售方式。如果委托方和受托方之间的协议明确标明，受托方在取得代销商品后，无论是否能够卖出、是否获利，均与委托方无关，那么委托方和受托方之间的代销商品交易，与委托方直接销售商品给受托方没有实质区别。在符合销售商品收入确认条件时，受托方应确认相关的销售商品收入。

【例 12-10】2017 年 4 月 17 日，龙盛公司委托永联公司销售某批商品 2 000 件，协议价为 100 元/件，该商品成本为 80 元/件，增值税税率为 17%。假定商品已经发出，根据代销协议，永联公司不能将没有代销出去的商品退回龙盛公司；龙盛公司将该批商品交付永联公司时发生增值税纳税义务，金额为 34 000 元。2017 年 5 月，永联公司对外销售该批商品，其售价为 120 元/件，并收到款项存入银行，5 月 28 日，将合同规定的价、税款支付给龙盛公司。根据上述资料，龙盛公司的账务处理如下。

(1) 4 月 17 日，龙盛公司将该批商品交付永联公司。

科目	借方	贷方
借：应收账款——永联公司	234 000	
贷：主营业务收入		200 000
应交税费——应交增值税(销项税额)		34 000
借：主营业务成本	160 000	
贷：库存商品——××商品		160 000

(2) 5 月 28 日，收到永联公司汇来货款 234 000 元。

科目	借方	贷方
借：银行存款	234 000	
贷：应收账款——永联公司		234 000

永联公司的账务处理如下。

(1) 4 月 17 日，收到该批商品。

科目	借方	贷方
借：库存商品——××商品	200 000	
应交税费——应交增值税(进项税额)	34 000	
贷：应付账款——龙盛公司		234 000



(2) 5 月，对外销售该批商品。

借：银行存款　280 800
　　贷：主营业务收入　240 000
　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　40 800
借：主营业务成本　200 000
　　贷：库存商品——××商品　200 000

(3) 5 月 28 日，按合同协议价将款项付给龙盛公司。

借：应付账款——龙盛公司　234 000
　　贷：银行存款　234 000

如果委托方和受托方之间的协议明确标明，将来受托方未售出的商品可以退回给委托方，或受托方因代销商品出现亏损时可以要求委托方补偿，那么委托方在交付商品时通常不应确认收入，受托方也不作购进商品处理。受托方将商品销售后，按实际售价确认销售收入，并向委托方开具代销清单；委托方收到代销清单时，再确认本企业的销售收入。

2) 支付手续费方式委托代销商品

支付手续费方式，是指委托方和受托方签订合同或协议，委托方根据代销商品的数量向受托方支付手续费的一种代销方式。与视同买断方式相比，支付手续费方式的主要特点是，受托方一般应按委托方规定的价格销售商品，不得自行改变售价。采用支付手续费代销方式，委托方在发出商品时，商品所有权上的主要风险和报酬并未转移给受托方，委托方在发出商品时通常不应确认销售商品收入，应将发出的商品转入“委托代销商品”科目核算，待收到受托方开出的代销清单时确认销售商品收入，同时将应支付的代销手续费记入销售费用；受托方应在代销商品销售后，按合同或协议约定的方法计算确定代销手续费，确认劳务收入，记入“主营业务收入”或“其他业务收入”。受托方可通过“受托代销商品”“受托代销商品款”等科目，对受托代销商品进行核算。

【例 12-11】2017 年 4 月 18 日，龙盛公司委托光大公司销售商品 200 件，商品已经发出，每件成本为 60 元。合同约定光大公司应按每件 100 元对外销售，龙盛公司按售价的 10%向光大公司支付手续费。光大公司在 4 月对外实际销售 200 件，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 20 000 元，增值税税额为 3 400 元，款项已经收到。龙盛公司 2017 年 5 月 3 日收到光大公司开具的代销清单，向光大公司开具一张相同金额的增值税专用发票。5 月 10 日，收到光大公司扣除手续后的货款。假定：龙盛公司发出商品时纳税义务尚未发生；龙盛公司采用实际成本核算，光大公司采用进价核算代销商品。

龙盛公司(委托方)的会计处理如下。

(1) 4 月 18 日，发出商品时。

借：发出商品　12 000
　　贷：库存商品　12 000

(2) 5 月 3 日，收到代销清单时。

借：应收账款　23 400
　　贷：主营业务收入　20 000
　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　3 400
借：主营业务成本　12 000
　　贷：发出商品　12 000

(3) 5 月 10 日，计算代销手续费，并收到光大公司支付的货款时。

代销手续费金额＝20 000×10%＝2 000(元)

借：销售费用　　2 000
　　贷：应收账款　　2 000
借：银行存款　　21 400
　　贷：应收账款　　21 400

光大公司(受托方)的会计处理如下。

(1) 4 月 18 日，收到商品时。

借：受托代销商品　　20 000
　　贷：受托代销商品款　　20 000

(2) 4 月对外销售时。

借：银行存款　　23 400
　　贷：应付账款——龙盛公司　　20 000
　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　3 400

(3) 5 月 3 日，收到龙盛公司开具的增值税专用发票时。

借：应交税费——应交增值税(进项税额)　　3 400
　　贷：应付账款——龙盛公司　　3 400

(4) 5 月 10 日，支付货款并计算代销手续费时。

借：应付账款　　23 400
　　贷：银行存款　　21 400
　　　　其他业务收入　　2 000

同时

借：受托代销商品款　　20 000
　　贷：受托代销商品　　20 000

5. 分期收款销售方式

分期收款销售，是指商品已经交付，但货款分期收回的一种销售方式。在分期收款销售方式下，销货方将商品交付给购货方，通常表明商品所有权上的主要风险和报酬已经转移给了购货方。销货方应当于发出商品时，按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确认收入，但已收或应收的合同或协议价款不公允的除外。

【例 12-12】2017 年 4 月 20 日，龙盛公司采用分期收款方式向华光公司销售一批产品，产品成本为 800 000 元，根据合同规定，该批产品按照正常的销售价格 1 000 000 元及相应的增值税税额 170 000 元进行结算，华光公司收到产品时首次支付 20%的价税款，其余货款于每季季末等额支付，分 3 次付清。

(1) 4 月 20 日，销售商品并收到华光公司首付的 20%价税款。

借：银行存款　　234 000
　　应收账款——华光公司　　936 000
　　贷：主营业务收入　　1 000 000
　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　170 000



借：主营业务成本　　800 000
　　贷：库存商品　　800 000

(2) 在以后的 3 个季度末，即 6 月 30 日、9 月 30 日、12 月 31 日分别收到华光公司的 1/3 货款，会计分录如下。

借：银行存款　　312 000
　　贷：应收账款　　312 000

在采用分期收款方式销售商品时，如果延期收取的货款具有融资性质，其实质是销货方向购货方提供信贷，销货方应当在交付商品时，按照应收的合同或协议价款的公允价值确定收入金额。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当作为未实现融资收益，在合同或协议期间内，采用实际利率法分期摊销，冲减财务费用。应收的合同或协议价款的公允价值，通常应当按照其未来现金流量的现值或商品现销价格计算确定。如果企业以合同或协议价款的现值作为公允价值，并据以确认销售收入，则计算现值的折现率即为摊销未实现融资收益的实际利率，该折现率通常为具有类似信用等级的企业发生类似工具的现时利率；如果企业以商品现销价格作为公允价格，并据以确认销售收入，摊销未实现融资收益的实际利率，应当是将合同或协议价款折算为现值恰好等于商品现销价格的折现率。

【例 12-13】2016 年 1 月 1 日，龙盛公司向华星公司售出产品一批，协议约定采用分期收款方式，合同约定的销售价格为 20 000 000 元，分 5 次于每年 12 月 31 日等额收取。该大型设备成本为 15 600 000 元。在现销方式下，该大型设备的销售价格为 16 000 000 元。假定甲公司发出商品时，其有关的增值税纳税义务已经发生，并于销售当日收到税款。假定实际利率为 7.93%。龙盛公司会计处理如下。

(1) 2016 年 1 月 1 日，确认销售商品收入并结转销售成本。

借：银行存款　　3 400 000
　　长期应收款——华星公司　　20 000 000
　　贷：主营业务收入　　16 000 000
　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　3 400 000
　　　　未实现融资收益　　4 000 000
借：主营业务成本　　15 600 000
　　贷：库存商品　　15 600 000

(2) 采用实际利率法分配未实现的融资收益。

龙盛公司采用实际利率法编制的未实现融资收益分配，见表 12-1。

表 12-1　未实现融资收益分配表(实际利率法)　　单位：元

日期	收现总额 (a)	财务费用 (b)＝期初(d) ×7.93%	已收本金 (c)＝(a)－(b)	未收本金 (d)＝期初(d)－(c)
2016 年 1 月 1 日				16 000 000
2016 年 12 月 31 日	4 000 000	1 268 800	2 731 200	13 268 800

续表

日期	收现总额 (a)	财务费用 (b)＝期初(d) ×7.93%	已收本金 (c)＝(a)－(b)	未收本金 (d)＝期初(d)－(c)
2017年12月31日	4 000 000	1 052 215.84	2 947 784.16	10 321 015.84
2018年12月31日	4 000 000	818 456.56	3 181 543.44	7 139 472.40
2019年12月31日	4 000 000	566 160.16	3 433 839.84	3 705 632.56
2020年12月31日	4 000 000	294 367.44	3 705 632.56	0
合计	20 000 000	4 000 000	16 000 000	—

(3) 2016年12月31日，收到第一笔分期应收款并分配未实现融资收益。

借：银行存款　4 000 000
　　贷：长期应收款　4 000 000
借：未实现融资收益　1 268 800
　　贷：财务费用　1 268 800

(4) 2017年12月31日，收到第二笔分期应收款并分配未实现融资收益。

借：银行存款　4 000 000
　　贷：长期应收款　4 000 000
借：未实现融资收益　1 052 215.84
　　贷：财务费用　1 052 215.84

(5) 2018年12月31日，收到第三笔分期应收款并分配未实现融资收益。

借：银行存款　4 000 000
　　贷：长期应收款　4 000 000
借：未实现融资收益　818 456.56
　　贷：财务费用　818 456.56

(6) 2019年12月31日，收到第四笔分期应收款并分配未实现融资收益。

借：银行存款　4 000 000
　　贷：长期应收款　4 000 000
借：未实现融资收益　566 160.16
　　贷：财务费用　566 160.16

(7) 2020年12月31日，收到第五笔分期应收款并分配未实现融资收益。

借：银行存款　4 000 000
　　贷：长期应收款　4 000 000
借：未实现融资收益　294 367.44
　　贷：财务费用　294 367.44

6. 以旧换新销售方式

以旧换新销售，是指销售方在销售商品的同时回收与所售商品相同的旧商品。在这种销售方式下，销售的商品应当按照销售商品收入确认条件确认收入，回收的商品作为购进商品处理。



【例 12-14】2017 年 4 月 20 日，龙盛公司向华美公司售出家电商品 2 000 台，单位售价为 5 000 元/台，单位成本为 4 000 元/台；同时收回 200 台同类家电商品，每台回收价 500 元(不考虑增值税)，款项已存入银行。则龙盛公司编制的会计分录如下。

借：银行存款　　11 600 000
　　库存商品　　100 000
　　贷：主营业务收入　　10 000 000
　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　1 700 000
借：主营业务成本　　8 000 000
　　贷：库存商品　　8 000 000

7. 附有销售退回条件的商品销售

附有销售退回条件的商品销售，是指购买方依照有关协议有权退货的销售方式。在这种销售方式下，企业根据以往经验能够合理估计退货可能性且确认与退货相关负债的，通常应在发出商品时确认收入；企业不能合理估计退货可能性的，通常应在售出商品退货期满时确认收入。

【例 12-15】2017 年 4 月 21 日，龙盛公司向五华公司销售 5 000 件产品，单位销售价格为 500 元，单位成本为 400 元，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 2 500 000 元，增值税税额为 425 000 元。协议约定，五华公司应于 5 月 1 日之前支付货款，在 10 月 31 日之前有权退还商品。商品已经发出，款项尚未收到。假定龙盛公司根据过去的经验，估计该批商品退货率约为 20%；商品发出时纳税义务已经发生；实际发生销售退回时取得税务机关开具的红字增值税专用发票。龙盛公司的会计处理如下。

(1) 2017 年 4 月 21 日发出商品时。

借：应收账款——五华公司　　2 925 000
　　贷：主营业务收入　　2 500 000
　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　425 000
借：主营业务成本　　2 000 000
　　贷：库存商品　　2 000 000

(2) 2017 年 4 月 30 日确认估计的销售退回时。

借：主营业务收入　　500 000
　　贷：主营业务成本　　400 000
　　　　预计负债——预计退货　　100 000

(3) 2017 年 5 月 1 日前收到货款时。

借：银行存款　　2 925 000
　　贷：应收账款——五华公司　　2 925 000

(4) 2017 年 10 月 31 日发生销售退回，取得红字增值税专用发票，实际退货量为 1 000 件，款项已经支付。

借：库存商品　　400 000
　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　85 000
　　预计负债——预计退货　　100 000
　　贷：银行存款　　585 000

(5) 如果实际退货量为 800 件。

科目	借方	贷方
借：库存商品	320 000	
应交税费——应交增值税(销项税额)	68 000	
主营业务成本	80 000	
预计负债——预计退货	100 000	
贷：银行存款		468 000
主营业务收入		100 000

(6) 如果实际退货量为 1 200 件。

科目	借方	贷方
借：库存商品	480 000	
应交税费——应交增值税(销项税额)	102 000	
主营业务收入	100 000	
预计负债——预计退货	100 000	
贷：银行存款		702 000
主营业务成本		80 000

【例 12-16】沿用【例 12-15】，假定龙盛公司无法根据过去的经验，估计该批商品的退货率；商品发出时纳税义务已经发生；发生销售退回时取得税务机关开具的红字增值税专用发票。龙盛公司的账务处理如下。

(1) 2017 年 4 月 20 日发出商品时。

科目	借方	贷方
借：应收账款——五华公司	425 000	
贷：应交税费——应交增值税(销项税额)		425 000
借：发出商品——五华公司	2 000 000	
贷：库存商品		2 000 000

(2) 2017 年 5 月 1 日前收到货款时。

科目	借方	贷方
借：银行存款	2 925 000	
贷：预收账款——五华公司		2 500 000
应收账款——五华公司		425 000

(3) 2017 年 10 月 31 日退货期满，如没有发生退货。

科目	借方	贷方
借：预收账款——五华公司	2 500 000	
贷：主营业务收入		2 500 000
借：主营业务成本	2 000 000	
贷：发出商品		2 000 000

(4) 10 月 31 日退货期满，如发生 2 000 件退货，取得红字增值税专用发票。

科目	借方	贷方
借：预收账款——五华公司	2 500 000	
应交税费——应交增值税(销项税额)	170 000	
贷：主营业务收入		1 500 000
银行存款		1 170 000
借：主营业务成本	1 200 000	
库存商品	800 000	
贷：发出商品——五华公司		2 000 000



8. 售后回购的处理

售后回购，是指销售商品的同时，销售方同意日后再将同样或类似的商品购回的销售方式。在这种方式下，销售方应根据合同或协议条款，判断销售商品是否满足收入确认条件。通常情况下，以固定价格回购的售后回购交易属于融资交易，商品所有权上的主要风险和报酬没有转移，企业不应确认收入；回购价格大于原售价的差额，企业应在回购期间按期计提利息费用，计入财务费用。

【例 12-17】龙盛公司在 2017 年 4 月 30 日与乙公司签订一项销售合同，根据合同向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 2 000 000 元，增值税税额为 340 000 元，商品并未发出，款项已经收到。该批商品成本为 1 600 000 元。4 月 30 日，签订的补充合同约定，龙盛公司应于 9 月 30 日将所售商品回购，回购价为 2 200 000 元(不含增值税税额)。龙盛公司的会计处理如下。

(1) 2017 年 4 月 30 日，签订销售合同，发生增值税纳税义务。

借：银行存款	2 340 000	
贷：应交税费——应交增值税(销项税额)		340 000
其他应付款——乙公司		2 000 000

回购价大于原售价的差额，应在回购期间按期计提利息费用，计入当期财务费用。由于回购期间为 5 个月，货币时间价值影响不大，因此，采用直线法计提利息费用。每月计提利息费用为 40 000 元(200 000÷5)。则 5 月 31 日、6 月 30 日、7 月 31 日、8 月 31 日，分别编制如下会计分录。

借：财务费用	40 000	
贷：其他应付款——乙公司		40 000

(2) 2017 年 9 月 30 日回购商品时，收到的增值税专用发票上注明的商品价款为 2 200 000 元，增值税税额为 374 000 元，款项已经支付。

借：应交税费——应交增值税(进项税额)	374 000	
财务费用——售后回购	40 000	
其他应付款——乙公司	2 160 000	
贷：银行存款		2 574 000

9. 售后租回

售后租回，是指销售商品的同时，销售方同意在日后再将同样的商品租回的销售方式。在这种方式下，销售方应根据合同或协议条款，判断企业是否已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，以确定是否确认销售商品收入。在大多数情况下，售后租回属于融资交易，企业不应确认销售商品收入，售价与资产账面价值之间的差额应当分别不同情况进行处理。

(1) 如果售后租回交易认定为融资租赁，售价与资产账面价值之间的差额应当予以递延，并按照该项租赁资产的折旧进度进行分摊，作为折旧费用的调整。

(2) 如果售后租回交易认定为经营租赁，应当分别情况处理。①有确凿证据表明售后租回交易是按照公允价值达成的，售价与资产账面价值的差额应当计入当期损益。②售后

租回交易如果不是按照公允价值达成的，售价低于公允价值的差额，应计入当期损益；但若该损失将由低于市价的未来租赁付款额补偿时，有关损失应予以递延(递延收益)，并按与确认租金费用相一致的方法在租赁期内进行分摊；如果售价大于公允价值，其大于公允价值的部分应计入递延收益，并在租赁期内分摊。

12.1.4 销售材料等存货的处理

企业在日常活动中，还可能发生对外销售不需用的原材料、随同商品对外销售单独计价的包装物等业务。企业销售原材料、包装物等存货也视同商品销售，其收入确认和计量原则比照商品销售。企业销售原材料、包装物等存货实现的收入作为其他业务收入处理，结转的相关成本作为其他业务成本处理。

企业销售原材料、包装物等存货实现的收入，以及结转的相关成本，通过“其他业务收入”“其他业务成本”科目核算。

“其他业务收入”科目核算企业除主营业务活动以外的其他经营活动实现的收入，包括销售材料、出租包装物和商品、出租固定资产、出租无形资产等实现的收入。该科目贷方登记企业实现的各项其他业务收入，借方登记期末结转入“本年利润”科目的其他业务收入，结转后该科目应无余额。

“其他业务成本”科目核算企业除主营业务活动以外的其他经营活动所发生的成本，包括销售材料的成本、出租固定资产的折旧额、出租无形资产的摊销额、出租包装物的成本或摊销额。该科目借方登记企业结转或发生的其他业务成本，贷方登记期末结转入“本年利润”科目的其他业务成本，结转后该科目应无余额。

【例 12-18】龙盛公司销售一批原材料，开出的增值税专用发票上注明的售价为 30 000 元，增值税税额为 5 100 元，款项已由银行收妥。该批原材料的实际成本为 28 000 元。龙盛公司会计处理如下。

(1) 取得原材料销售收入时。

科目	借方	贷方
借：银行存款	35 100	
贷：其他业务收入		30 000
应交税费——应交增值税(销项税额)		5 100

(2) 结转已销原材料的实际成本时。

科目	借方	贷方
借：其他业务成本	28 000	
贷：原材料		28 000

12.1.5 提供劳务收入的确认与计量

企业提供劳务的种类很多，如旅游、运输、饮食、广告、咨询、代理、培训、产品安装等。有的劳务一次就能完成，且一般为现金交易，如饮食、理发、照相等；有的劳务需要花费一段较长的时间才能完成，如安装、旅游、培训、远洋运输等。

1. 提供劳务收入确认与计量的基本原则

企业在资产负债表日，应根据提供劳务交易的结果是否能够可靠地估计，分别采用不同的方法予以确认与计量。



1) 提供劳务交易结果能够可靠估计

在资产负债表日，企业提供的劳务交易的结果能够可靠估计，应当采用完工百分比法确认提供劳务收入。完工百分比法，是指按照提供劳务交易的完工进度确认收入和费用的方法。在这种方法下，确认的提供劳务收入金额能够提供各个会计期间，关于提供劳务交易及其业绩的有用信息。

提供劳务交易的结果能够可靠估计，是指同时满足下列条件。

(1) 收入的金额能够可靠地计量，是指提供劳务收入的总额能够合理地估计。通常情况下，企业应当按照从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款，确定提供劳务收入总额。随着劳务的不断提供，可能会根据实际情况增加或减少已收或应收的合同或协议价款，此时，企业应及时调整提供劳务收入总额。

(2) 相关的经济利益很可能流入企业，是指提供劳务收入总额收回的可能性大于不能收回的可能性。企业在确定提供劳务收入总额能否收回时，应当结合接受劳务方的信誉、以前的经验，以及双方就结算方式和期限达成的合同或协议条款等因素综合进行判断。企业在确定提供劳务收入总额收回的可能性时，应当进行定性分析。如果确定提供劳务收入总额收回的可能性大于不能收回的可能性，即可认为提供劳务收入总额很可能流入企业。通常情况下，企业提供的劳务符合合同或协议要求，接受劳务方承诺付款，就表明提供劳务收入总额收回的可能性大于不能收回的可能性。如果企业判断提供劳务收入总额不是很可能流入企业，应当提供确凿证据。

(3) 交易的完工进度能够可靠地确定，是指交易的完工进度能够合理地估计。企业确定提供劳务交易的完工进度，可以选用下列方法。第一，已完工作的测量，这是一种比较专业的测量方法，由专业测量师对已经提供的劳务进行测量，并按一定方法计算确定提供劳务交易的完工程度。第二，已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例，这种方法主要以劳务量为标准确定提供劳务交易的完工程度。第三，已经发生的成本占估计总成本的比例，这种方法主要以成本为标准确定提供劳务交易的完工程度。只有已提供劳务的成本才能包括在已经发生的成本中，只有已提供或将提供劳务的成本才能包括在估计总成本中。

(4) 交易中已发生和将发生的成本能够可靠地计量，是指交易中已经发生和将要发生的成本能够合理地估计。企业应当建立完善的内部成本核算制度和有效的内部财务预算及报告制度，准确地提供每期发生的成本，并对完成剩余劳务将要发生的成本作出科学、合理的估计。同时应随着劳务的不断提供或外部情况的不断变化，随时对将要发生的成本进行修订。

企业应当在资产负债表日，按照提供劳务收入总额乘以完工进度，扣除以前会计期间累计已确认提供劳务收入后的金额，确认当期提供劳务收入；同时，按照提供劳务估计总额乘以完工进度，扣除以前会计期间累计已确认劳务成本后的金额，结转当期劳务成本。用公式表示为：

本期确认的提供劳务收入＝提供劳务收入总额×本期末止劳务的完工进度
－以前会计期间累计已确认提供劳务收入

本期确认的提供劳务成本＝提供劳务估计成本总额×本期末止劳务的完工进度
－以前会计期间累计已确认提供劳务成本

企业采用完工百分比法确认提供劳务收入时，应按计算确定的提供劳务收入金额，借记“应收账款”“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入”科目。结转提供劳务成本时，借记“主营业务成本”科目，贷记“劳务成本”科目。

【例 12-19】龙盛公司于 2017 年 12 月 1 日接受一项设备安装任务，安装期为 3 个月，合同总收入 300 000 元，至年底已预收安装费 220 000 元，实际发生安装费用为 140 000 元(假定均为安装人员薪酬)，估计还会发生安装费用 60 000 元。假定龙盛公司按实际发生的成本占估计总成本的比例确定劳务的完工进度。龙盛公司的账务处理如下。

实际发生的成本占估计总成本的比例＝140 000÷(140 000＋60 000)×100%＝70%

2017 年 12 月 31 日确认的劳务收入＝300 000×70%－0＝210 000(元)

2017 年 12 月 31 日结转的劳务成本＝(140 000＋60 000)×70%－0＝140 000(元)

(1) 实际发生劳务成本。

借：劳务成本——设备安装　　140 000

　　贷：应付职工薪酬　　140 000

(2) 预收劳务款。

借：银行存款　　220 000

　　贷：预收账款——××公司　　220 000

(3) 2017 年 12 月 31 日确认劳务收入并结转劳务成本。

借：预收账款——××公司　　210 000

　　贷：主营业务收入　　210 000

借：主营业务成本　　140 000

　　贷：劳务成本——设备安装　　140 000

【例 12-20】龙盛公司于 2015 年 4 月 1 日与乙公司签订一项咨询合同，并于当日生效。合同约定，咨询期为 2 年，咨询费为 600 000 元；乙公司分三次等额支付咨询费，第一次在项目开始时支付，第二次在项目中期支付，第三次在项目结束时支付。龙盛公司估计咨询劳务总成本为 360 000 元(均为咨询人员薪酬)。假定龙盛公司每月提供的劳务量均相同，可以按时间比例确定完工进度，按年度编制财务报表，不考虑其他因素。龙盛公司各年度发生的劳务成本资料见表 12-2。

表 12-2　劳务成本资料　　单位：元

年份	2015	2016	2017	合计
发生的成本	140 000	180 000	40 000	360 000

(1) 2015 年龙盛公司的账务处理如下。

① 实际发生劳务成本时。

借：劳务成本　　140 000

　　贷：应付职工薪酬　　140 000

② 预收劳务款项时。

借：银行存款　　200 000

　　贷：预收账款——乙公司　　200 000



③ 确认提供劳务收入并结转劳务成本时。

提供劳务的完工进度$=\frac{9}{24}\times100\%=37.5\%$

确认提供劳务收入＝600 000×37.5%－0＝225 000(元)

确认提供劳务成本＝360 000×37.5%－0＝135 000(元)

借：预收账款——乙公司　　225 000
　　贷：主营业务收入　　225 000
借：主营业务成本　　135 000
　　贷：劳务成本　　135 000

(2) 2016 年 12 月 31 日龙盛公司的账务处理如下。

① 实际发生劳务成本时。

借：劳务成本——咨询成本　　180 000
　　贷：应付职工薪酬　　180 000

② 预收劳务款项时。

借：银行存款　　200 000
　　贷：预收账款——乙公司　　200 000

③确认提供劳务收入并结转劳务成本时。

提供劳务的完工进度$=\frac{21}{24}\times100\%=87.5\%$

确认提供劳务收入＝600 000×87.5%－225 000＝300 000(元)

确认提供劳务成本＝360 000×87.5%－135 000＝180 000(元)

借：预收账款——乙公司　　300 000
　　贷：主营业务收入　　300 000
借：主营业务成本　　180 000
　　贷：劳务成本　　180 000

(3) 2017 年 4 月 1 日龙盛公司的账务处理如下。

① 实际发生劳务成本时。

借：劳务成本　　40 000
　　贷：应付职工薪酬　　40 000

② 预收劳务款项时。

借：银行存款　　200 000
　　贷：预收账款——乙公司　　200 000

③ 确认提供劳务收入并结转劳务成本时。

确认提供劳务收入＝600 000－225 000－300 000＝75 000(元)

确认提供劳务成本＝360 000－135 000－180 000＝45 000(元)

借：预收账款——乙公司　　75 000
　　贷：主营业务收入　　75 000
借：主营业务成本　　45 000
　　贷：劳务成本　　45 000

2) 提供劳务交易结果不能可靠估计的处理

企业在资产负债表日，提供劳务交易结果不能够可靠估计的，即不能同时满足上述 4 个条件时，企业不能采用完工百分比法确认提供劳务收入。此时，企业应正确预计已经发生的劳务成本能够得到补偿和不能得到补偿，分别进行会计处理。

(1) 已经发生的劳务成本预计能够得到补偿的，应按已经发生的能够得到补偿的劳务成本金额确认提供劳务收入，并结转已经发生的劳务成本。在这种情况下，企业应按已经发生的能够得到补偿的劳务成本金额，借记“应收账款”“预收账款”等科目，贷记“主营业务收入”科目；按已经发生的劳务成本金额，借记“主营业务成本”科目，贷记“劳务成本”科目。

(2) 已经发生的劳务成本预计全部不能得到补偿的，应将已经发生的劳务成本计入当期损益，不确认提供劳务收入。在这种情况下，企业应按已经发生的劳务成本金额，借记“主营业务成本”科目，贷记“劳务成本”科目。

【例 12-21】龙盛公司于 2016 年 12 月 25 日接受华联公司委托，为其培训一批学员，培训期为 6 个月，2017 年 1 月 1 日开学。协议约定，华联公司应向龙盛公司支付的培训费总额为 240 000 元，分三次等额支付，第一次在开学时预付，第二次在 2017 年 3 月 1 日支付，第三次在培训结束时支付。2017 年 1 月 1 日，华联公司预付第一次培训费。至 2017 年 2 月 28 日，龙盛公司发生培训成本 60 000 元(假定均为培训人员薪酬)。2017 年 3 月 1 日，龙盛公司得知华联公司经营发生困难，后两次培训费能否收回难以确定。龙盛公司的会计处理如下。

(1) 2017 年 1 月 1 日收到华联公司预付的培训费时。

	借方	贷方
借：银行存款	80 000	
贷：预收账款——华联公司		80 000

(2) 实际发生培训支出时。

	借方	贷方
借：劳务成本	60 000	
贷：应付职工薪酬		60 000

(3) 2017 年 2 月 28 日确认劳务收入并结转劳务成本时。

	借方	贷方
借：预收账款——乙公司	60 000	
贷：主营业务收入		60 000
借：主营业务成本	60 000	
贷：劳务成本		60 000

2. 销售商品和提供劳务的分拆

企业与其他企业签订的合同或协议，有时既包括销售商品又包括提供劳务，如销售商品的同时负责运输，销售软件后继续提供技术支持，设计产品同时负责生产产品等。此时，如果销售商品部分和提供劳务部分能够区分且能够单独计量的，企业应当分别核算销售商品部分和提供劳务部分，将销售商品的部分作为销售商品处理，将提供劳务的部分作为提供劳务处理；如果销售商品部分和提供劳务部分不能够区分，或虽能区分但不能单独计量的，企业应当将销售商品部分和提供劳务部分全部作为销售商品部分进行会计处理。

【例 12-22】龙盛公司与乙公司签订合同，向乙公司销售一部电梯并负责安装。龙盛公司开出的增值税专用发票上注明的价款合计为 1 000 000 元，其中电梯销售价格为 980 000



元，安装费为 20 000 元，增值税税额为 170 000 元。电梯的成本为 800 000 元；电梯安装过程中发生安装费 15 000 元，均为安装人员薪酬。假定电梯已经安装完成并经验收合格，款项尚未收到；安装工作是销售合同的重要组成部分。龙盛公司的账务处理如下。

(1) 电梯发出结转成本 800 000 元。

借：发出商品——××电梯　　800 000

　　贷：库存商品——××电梯　　800 000

(2) 实际发生安装费用 15 000 元。

借：劳务成本　　15 000

　　贷：应付职工薪酬　　15 000

(3) 确认销售电梯收入和提供劳务收入合计 1 000 000 元。

借：应收账款——乙公司　　1 170 000

　　贷：主营业务收入——销售××电梯　　980 000

　　　　　　　　　　——电梯安装劳务　　20 000

　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　170 000

(4) 结转销售商品成本 800 000 元和安装成本 15 000 元。

借：主营业务成本　　800 000

　　贷：发出商品——××电梯　　800 000

借：主营业务成本　　15 000

　　贷：劳务成本　　15 000

3. 特殊劳务交易的处理

下列提供劳务满足收入确认条件的，应按规定确认收入。

(1) 安装费，在资产负债表日根据安装的完工进度确认收入。安装工作是商品销售附带条件的，安装费在确认商品销售实现时确认收入。

(2) 宣传媒介收费，在相关的广告或商业行为开始出现于公众面前时确认收入。广告的制作费，在资产负债表日根据制作广告的完工进度确认收入。

(3) 为特定客户开发软件收费，在资产负债表日根据开发的完工进度确认收入。

(4) 包括在商品售价内可区分的服务费，在提供服务的期间内分期确认收入。

(5) 艺术表演、招待宴会和其他特殊活动的收费，在相关活动发生时确认收入。收费涉及几项活动的，预收的款项应合理分配给每项活动，分别确认收入。

(6) 申请入会费和会员费只允许取得会籍，所有其他服务或商品都要另行收费的，在款项收回不存在重大不确定性时确认收入。申请入会费和会员费能使会员在会员期内得到各种服务或商品，或者以低于非会员的价格销售商品或提供服务的，在整个收益期内分期确认收入。

(7) 属于提供设备和其他有形资产的特许权费，在交付资产或转移资产所有权时确认收入；属于提供初始及后续服务的特许权费，在提供服务时确认收入。

(8) 长期为客户提供重复的劳务收取的劳务费，通常应在相关劳务活动发生时确认收入。

【例 12-23】龙盛公司允许乙公司经营其连锁店。协议约定，龙盛公司共向乙公司收取特许权费 1 200 000 元，其中：提供家具、柜台等收费 400 000 元，这些家具、柜台成本为



360 000 元；提供初始服务，如帮助选址、培训人员、融资、广告等收费 600 000 元，共发生成本 400 000 元(其中，280 000 元为人员薪酬，120 000 元为以银行存款支付的广告费用)；提供后续服务收费 200 000 元，发生成本 100 000 元(均为人员薪酬)。协议签订当日，乙公司一次性付清所有款项。假定不考虑其他因素，龙盛公司的会计处理如下。

(1) 收到款项时。

	借方	贷方
借：银行存款	1 200 000	
贷：预收账款——乙公司		1 200 000

(2) 确认家具、柜台的特许权费收入并结转成本时。

	借方	贷方
借：预收账款——乙公司	400 000	
贷：主营业务收入		400 000
借：主营业务成本	360 000	
贷：库存商品——家具、柜台		360 000

(3) 提供初始服务时。

	借方	贷方
借：劳务成本	400 000	
贷：应付职工薪酬		280 000
银行存款		120 000
借：预收账款——乙公司	600 000	
贷：主营业务收入		600 000
借：主营业务成本	400 000	
贷：劳务成本		400 000

(4) 提供后续服务时。

	借方	贷方
借：劳务成本	100 000	
贷：应付职工薪酬		100 000
借：预收账款——乙公司	200 000	
贷：主营业务收入		200 000
借：主营业务成本	100 000	
贷：劳务成本		100 000

4. 让渡资产使用权收入的确认与计量

让渡资产使用权收入包括利息收入、使用费收入等。利息收入，主要是针对金融企业存、贷款形成的利息收入及同业之间发生往来形成的利息收入等。使用费收入，是指企业转让无形资产(如商标权、专利权、专营权、软件、版权)等资产的使用权形成的使用费收入。

企业对外出租资产收取的租金，进行债权投资收取的利息、进行股权投资取得的现金股利，也构成让渡资产使用权收入，应按照租赁、金融工具确认与计量、长期股权投资等准则的规定进行会计处理。

让渡资产使用权收入同时满足下列条件时，才能予以确认。

(1) 相关的经济利益很可能流入企业。这是任何交易均应遵循的一项重要原则。企业在确定让渡资产使用权收入金额能否收回时，应当根据交易双方的信用状况、支付能力等情况，以及双方就结算方式、付款期限等达成的合同或协议等因素，综合进行判断。如果



企业估计让渡资产使用权收入金额收回的可能性不大，则不应确认收入。

(2) 收入的金额能够可靠地计量，是指让渡资产使用权收入的金额能够合理地估计。利息收入一般根据合同或协议规定的存、贷款利率确定；使用费用收入按照企业与资产使用者签订的合同或协议确定。当收入的金额能够可靠计量时，企业才能进行收入的确认，否则，不能确认收入。

12.2　费　　用

12.2.1　费用的概念和特征

费用，是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。费用具有以下特点。

(1) 费用是企业在日常活动中发生的经济利益的总流出。所谓日常活动，是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动，以及与之相关的其他活动。工业企业制造并销售产品、商业企业购买并销售商品、咨询公司提供咨询服务、软件开发企业为客户开发软件、安装公司提供安装服务、租赁公司出租资产等活动中发生的经济利益的总流出构成费用。工业企业对外出售不需用的原材料结转的材料成本等，也构成费用。

费用形成于企业日常活动的特征，使其与产生于非日常活动的损失相区分。企业从事或发生的某些活动或事项也能导致经济利益流出企业，但不属于企业的日常活动。例如，企业处置固定资产、无形资产等非流动资产，因违约支付罚款，对外捐赠，因自然灾害等非常原因造成财产毁损等，这些活动或事项形成的经济利益的总流出属于企业的损失而不是费用。

(2) 费用会导致企业所有者权益的减少。费用既可能表现为资产的减少，如减少银行存款、库存商品等；也可能表现为负债的增加，如增加应付职工薪酬、应交税费(应交增值税、消费税等)等。根据“资产－负债＝所有者权益”的会计等式，费用一定会导致企业所有者权益的减少。

企业经营管理中的某些支出并不减少企业的所有者权益，也就不构成费用。例如，企业以银行存款偿还一项负债，只是一项资产和一项负债的等额减少，对所有者权益没有影响，因此，不构成企业的费用。

(3) 费用与向所有者分配利润无关。向所有者分配利润或股利属于企业利润分配的内容，不构成企业的费用。

12.2.2　费用的主要内容

企业的费用，主要包括主营业务成本、其他业务成本、营业税金及附加、销售费用、管理费用和财务费用等。

1. 主营业务成本

主营业务成本，是指企业销售商品、提供劳务等经常性活动所发生的成本。企业一般在确认销售商品、提供劳务等主营业务收入时，或在月末，将已销售商品、已提供劳务的成本结转入主营业务成本。

2. 其他业务成本

其他业务成本，是指企业除主营业务活动以外的企业经营活动所发生的成本。

3. 营业税金及附加

营业税金及附加，是指企业经营活动应负担的相关税费。

4. 销售费用

销售费用，是指企业在销售商品和材料、提供劳务过程中发生的各项费用，包括企业在销售商品过程中发生的包装费、保险费、展览费和广告费商品维修费、预计产品质量保证损失、运输费、装卸费等费用，以及企业发生的为销售本企业商品而专设的销售机构的职工薪酬、业务费、折旧费、固定资产修理费等费用。

5. 管理费用

管理费用，是指企业为组织和管理生产经营活动而发生的各种管理费用，包括企业在筹建期间发生的开办费，董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的，或者应由企业统一负担的公司经费(包括行政管理部门职工薪酬、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等)，以及董事会费(包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等)、聘请中介机构费、咨询费(含顾问费)、诉讼费、业务招待费、房产税、车船使用税、土地使用税、印花税、技术转让费、矿产资源补偿费、研究费用、排污费及企业行政管理部门发生的固定资产修理费等。

6. 财务费用

财务费用，是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用，包括利息支出(减息收入)、汇兑损益，以及相关的手续费、企业发生或收到的现金折扣等。

12.2.3 费用的核算

有关主营业务成本、其他业务成本、营业税金及附加的核算均在本章第 1 节收入的核算中讲述，本节的费用核算主要包括销售费用、管理费用和财务费用的核算。

1. 销售费用的核算

企业应设置“销售费用”科目，核算销售费用的发生和结转情况。该科目借方登记企业所发生的各项销售费用，贷方登记期末转入“本年利润”科目的销售费用，结转后该科目应无余额。该科目应按销售费用的费用项目进行明细核算。

【例 12-24】2017 年 4 月 5 日，龙盛公司为宣传新产品发生广告费 70 000 元，均用银行存款支付。会计分录如下。

借：销售费用　　　　70 000

　　贷：银行存款　　　　70 000

【例 12-25】2017 年 4 月 30 日，龙盛公司销售部归集 4 月共发生费用 290 000 元，其中，销售人员薪酬 200 000 元，销售部专用办公设备折旧费 40 000 元，业务费 50 000 元(均用银行存款支付)。会计分录如下。



借：销售费用　　290 000
　　贷：应付职工薪酬　　200 000
　　　　累计折旧　　40 000
　　　　银行存款　　50 000

2. 管理费用的核算

企业应通过“管理费用”科目，核算管理费用的发生和结转情况。该科目借方登记企业发生的各项管理费用，贷方登记期末转入“本年利润”科目的管理费用，结转后该科目应无余额。该科目应按管理费用的费用项目进行明细核算。

【例 12-26】2017 年 4 月 15 日，龙盛公司为拓展产品销售市场发生业务招待费 60 000 元，均用银行存款支付。会计分录如下。

借：管理费用　　60 000
　　贷：银行存款　　60 000

【例 12-27】2017 年 4 月 30 日，龙盛公司行政部归集 4 月共发生费用 270 000 元，其中，行政人员薪酬 180 000 元，行政部专用办公设备折旧费 50 000 元，报销行政人员差旅费 30 000 元(假定报销人均未预借差旅费，报销时直接以现金支付)，其他办公费、水电费 10 000 元(均用银行存款支付)。会计分录如下。

借：管理费用　　270 000
　　贷：应付职工薪酬　　180 000
　　　　累计折旧　　50 000
　　　　库存现金　　30 000
　　　　银行存款　　10 000

3. 财务费用的核算

企业应通过“财务费用”科目，核算财务费用的发生和结转情况。该科目借方登记已发生的各项财务费用，贷方登记期末结转入“本年利润”科目的财务费用。结转后该科目应无余额。该科目应按财务费用的费用项目进行明细核算。

【例 12-28】2017 年 4 月 30 日，龙盛公司以银行存款 25 000 元支付办理银行承兑汇票的手续费有关手续费的会计分录如下。

借：财务费用　　25 000
　　贷：银行存款　　25 000

【例 12-29】龙盛公司于 2017 年 5 月 1 日向银行借入生产经营用短期借款 400 000 元，期限 6 个月，年利率 6%，该借款本金到期后一次归还，利息分月预提，按季支付。假定 5 月其中 120 000 元暂时作为闲置资金存入银行，并获得利息收入 500 元，假定所有利息均不符合利息资本化条件。5 月相关利息的会计处理如下。

(1) 5 月末，预提当月应计利息 400 000×6%÷12＝2 000(元)。

借：财务费用　　2 000
　　贷：应付利息　　2 000

(2) 同时，当月取得的利息收入 500 元应作为冲减财务费用处理。

借：银行存款　　500
　　贷：财务费用　　500

12.3 利　　润

12.3.1 利润及其构成

1. 利润的概念

利润，是指企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。其中，直接计入当期利润的利得和损失，是指应当计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。

收入减去费用后的净额反映为企业日常活动的业绩，直接计入当期利润的利得和损失，反映的是企业非日常活动的业绩。利润的确认主要依赖于收入和费用，以及直接计入当期利润的利得和损失的确认，利润金额的计量主要取决于收入和费用，以及直接计入当期利润的利得和损失金额的计量。

2. 利润的构成

在利润表中，利润的金额主要分为营业利润、利润总额、净利润 3 个层次计算确定。利润相关计算公式如下。

1) 营业利润

营业利润，是指企业一定期间的日常活动取得的利润。其具体构成，可以用公式表示为：

营业利润＝营业收入－营业成本－营业税金及附加－销售费用－管理费用－财务费用
－资产减值损失＋公允价值变动收益(－公允价值变动损失)
＋投资收益(－投资损失)

其中，营业收入，是指企业经营业务所确认的收入总额，包括主营业务收入和其他业务收入。

营业成本，是指企业经营业务所发生的实际成本总额，包括主营业务成本和其他业务成本。

营业税金及附加，是指为取得营业收入而应负担的消费税、城市维护建设税、资源税、土地增值税和教育费附加等。

资产减值损失，是指企业计提各项资产减值准备所形成的损失。

公允价值变动收益(或损失)，是指企业交易性金融资产等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得(或损失)。

投资收益(或损失)，是指企业以各种方式对外投资所取得的收益(或发生的损失)。

2) 利润总额

利润总额＝营业利润＋营业外收入－营业外支出

其中，营业外收入，是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项利得，如处置固定资产的净收益、捐赠利得等。

营业外支出，是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项损失，如处置固定资产净损失、捐赠支出等。



3) 净利润

净利润＝利润总额－所得税费用

其中，所得税费用，是指企业确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用和递延所得税费用。

12.3.2　营业外收入和营业外支出

1. 营业外收入

1) 营业外收入核算的内容

营业外收入，是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项利得。营业外收入并不是企业经营资金耗费所产生的，不需要企业付出代价，实际上是经济利益的净流入，不可能也不需要与有关的费用进行配比。营业外收入主要包括非流动资产处置利得、盘盈利得、罚没利得、捐赠利得、非货币性资产交换利得、债务重组利得、政府补助利得、确实无法支付应付款项等。

(1) 非流动资产处置利得包括固定资产处置利得和无形资产出售利得。固定资产处置利得，指企业出售固定资产所取得价款或报废固定资产的材料价值和变价收入等，扣除处置固定资产的账面价值、清理费用、处置相关税费后的净收益；无形资产出售利得，指企业出售无形资产所取得的价款，扣除无形资产的账面价值、出售相关税费后的净收益。

(2) 盘盈利得，主要是指对于现金等清查盘点中盘盈的现金等，报经批准后计入营业外收入的金额。

(3) 罚没利得，是指企业取得的各项罚款，在弥补由于对违反合同或协议而造成的经济损失后的罚款净收益。

(4) 捐赠利得，是指企业接受捐赠产生的利得。

(5) 非货币性资产交换利得，是指在以公允价值为计量基础的非货币性资产交换业务中，换出固定资产或无形资产的公允价值高于其账面价值的差额，扣除相关费用后的净收益。

(6) 债务重组利得，是指在企业进行债务重组时，债务人因重组债务的账面价值高于用于偿债的现金及非现金资产的公允价值、债权人放弃债权而享有股份的公允价值、重组后新的债务的入账价值的差额所形成的利得。

(7) 政府补助利得，是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产形成的利得，具体包括企业取得的与资产相关的政府补助，在相关资产使用寿命内平均分配而计入当期损益的利得；企业取得的与收益相关的政府补助，用于补偿以后期间的相关费用或损失而确认相关费用期间计入当期损益的利得；企业取得的与收益相关的政府补助，用于补偿已发生的相关费用或损失而直接计入当期损益的利得。

(8) 确实无法支付应付款项，是指企业债权单位撤销或其他原因而无法支付，或者将应付款项转给关联方等其他企业而无法支付或无须支付，按规定程序经批准后转作营业外收入的应付款项。

2) 营业外收入的会计处理

企业应通过“营业外收入”科目，核算营业外收入的取得及结转情况。该科目贷方登

记企业确认的各项营业外收入，借方登记期末结转入“本年利润”科目的营业外收入。结转后该科目应无余额。该科目应按照营业外收入的项目进行明细核算。

企业确认营业外收入，借记“固定资产清理”“银行存款”“待处理财产损溢”“应付账款”等科目，贷记“营业外收入”科目。期末，应将“营业外收入”科目余额转入“本年利润”科目，借记“营业外收入”科目，贷记“本年利润”科目。具体会计处理参考本书各相关章节。

2. 营业外支出

1) 营业外支出核算的内容

营业外支出，是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项损失，主要包括非流动资产处置损失、盘亏损失、罚款支出、公益性捐赠支出、非常损失、非货币性资产交换损失、债务重组损失等。

(1) 非流动资产处置损失包括固定资产处置损失和无形资产出售损失。固定资产处置损失，指企业出售固定资产所取得价款或报废固定资产的材料价值和变价收入等，不足以抵补处置固定资产的账面价值、清理费用、处置相关税费所发生的净损失；无形资产出售损失，指企业出售无形资产所取得价款，不足以抵补出售无形资产的账面价值、出售相关税费后所发生的净损失。

(2) 盘亏损失，主要是指对于财产清查盘点中盘亏的资产，在查明原因处理时按确定的损失计入营业外支出的金额。

(3) 罚款支出，是指企业由于违反税收法规、经济合同等而支付的各种滞纳金和罚款。

(4) 公益性捐赠支出，是指企业对外进行公益性捐赠发生的支出。

(5) 非常损失，是指企业对于因客观因素(如自然灾害等)造成的损失，在扣除保险公司赔偿后应计入营业外支出的净损失。

(6) 非货币性资产交换损失，是指在以公允价值为计量基础的非货币性资产交换业务中，换出固定资产或无形资产的公允价值低于其账面价值和相关费用后的净损失。

(7) 债务重组损失，是指在企业进行债务重组时，债权人因做出让步，重组债权的账面价值高于收到用于抵债的现金及非现金资产的公允价值、放弃债权而享有股份的公允价值，以及重组后新的债权的入账价值的差额所形成的损失。

2) 营业外支出的会计处理

企业应通过“营业外支出”科目，核算营业外支出的发生及结转情况。该科目借方登记企业发生的各项营业外支出，贷方登记期末结转入“本年利润”科目的营业外支出。结转后该科目应无余额。该科目应按照营业外支出的项目进行明细核算。

企业发生营业外支出时，借记“营业外支出”科目，贷记“固定资产清理”“待处理财产损溢”“库存现金”“银行存款”等科目。期末，应将“营业外支出”科目余额结转入“本年利润”科目，借记“本年利润”科目，贷记“营业外支出”科目。具体会计处理参考本书各相关章节。

12.3.3 所得税费用的核算

所得税，是根据企业应纳税所得额的一定比例上交的一种税金。企业在计算确定当期



所得税及递延所得税费用(或收益)的基础上，应将两者之和确认为利润表中的所得税费用(或收益)。公式为：

所得税费用(或收益)＝当期所得税＋递延所得税费用(－递延所得税收益)

递延所得税费用＝递延所得税负债增加额＋递延所得税资产减少额

递延所得税收益＝递延所得税负债减少额＋递延所得税资产增加额

1. 当期所得税的计算

应纳税所得额是在企业税前会计利润(即利润总额)的基础上调整确定的。计算公式为：

应纳税所得额＝税前会计利润＋纳税调整增加额－纳税调整减少额纳税

调整增加额主要包括税法规定允许扣除项目中，企业已计入当期费用但超过税法规定扣除标准的金额(如超过税法规定标准的工资支出、业务招待费支出)，以及企业已计入当期损失但税法规定不允许扣除项目的金额(如税收滞纳金、罚款、罚金)。

纳税调整减少额主要包括按税法规定允许弥补的亏损和准予免税的项目，如前 5 年内的未弥补亏损和国债利息收入等。

企业当期所得税的计算公式为：

应交所得税＝应纳税所得额×所得税税率

【例 12-30】龙盛公司 2017 年度按《企业会计准则》计算的税前会计利润为 39 400 000 元，所得税税率为 25%。当年按税法核定的全年计税工资为 4 000 000 元，龙盛公司全年实发工资为 4 400 000 元；经查，龙盛公司当年营业外支出中有 200 000 元为税款滞纳罚金。假定龙盛公司全年无其他纳税调整因素。

本例中，龙盛公司有两项纳税调整因素，一是已计入当期费用但超过税法规定标准的工资支出；二是已计入当期营业外支出但按税法规定不允许扣除的税款滞纳金。这两个因素均应调整增加应纳税所得额。龙盛公司当期所得税的计算如下。

纳税调整数＝4 400 000－4 000 000＋200 000＝600 000(元)

应纳税所得额＝39 400 000＋600 000＝40 000 000(元)

当期应交所得税额＝40 000 000×25%＝10 000 000(元)

2. 所得税费用的会计处理

企业根据《企业会计准则》的规定，对当期所得税加以调整计算后，据以确认应从当期利润总额中扣除的所得税费用。

【例 12-31】承【例 12-30】假设龙盛公司 2017 年年末，递延所得税负债年初数为 800 000 元，年末数为 1 000 000 元，递延所得税资产年初数为 500 000 元，年末数为 400 000 元。龙盛公司的会计处理如下。

龙盛公司所得税费用的计算如下。

递延所得税费用＝(1 000 000－800 000)＋(500 000－400 000)＝300 000(元)

所得税费用＝当期所得税＋递延所得税费用＝10 000 000＋300 000＝10 300 000(元)

龙盛公司会计分录如下。

借：所得税费用　　10 300 000

　　贷：应交税费——应交所得税　　10 000 000

　　　　递延所得税负债　　200 000

　　　　递延所得税资产　　100 000

12.3.4 利润的结转与分配

1. 利润的结转

企业应设置“本年利润”科目，用于核算企业当期实现的净利润或发生的净亏损。会计期末，企业应将各损益类科目的余额转入“本年利润”科目，结平损益类科目。即将本期收入类科目贷方发生额合计转入该科目贷方登记，借记“主营业务收入”“其他业务收入”“营业外收入”“投资收益”(净收益)、“公允价值变动损益”(净收益)等科目，贷记“本年利润”科目；将费用类科目本期借方发生额合计转入该科目借方登记，即借记“本年利润”科目，贷记“主营业务成本”“其他业务成本”“营业税金及附加”“管理费用”“销售费用”“财务费用”“营业外支出”“所得税费用”“资产减值损失”“投资收益”(净损失)、“公允价值变动损益”(净损失)等科目。

期末结转利润后，“本年利润”科目如为贷方余额，反映年初至本期末累计实现的净利润；如为借方余额，反映年初至本期末累计实现的净亏损。年度终了，企业应将收入和支出相抵后结出的本年实现的净利润，转入“利润分配——未分配利润”科目，借记“本年利润”科目，贷记“利润分配——未分配利润”科目；如为净亏损，则做相反会计分录，结转后，“本年利润”科目应无年末余额。

为了简化核算，企业在中期期末也可以不进行上述利润的结转，年内各期实现的利润直接通过利润表计算。年度终了时，再将各损益类科目全年累计余额一次转入“本年利润”科目。

【例 12-32】龙盛公司 2017 年有关损益类科目的结账前本年发生额见表 12-3。(该企业采用表结法年末一次结转损益类科目，所得税税率为 25%)

表 12-3 龙盛公司 2017 年有关损益类科目结账前发生额 单位：元

科目名称	结账前发生额
主营业务收入	60 000 000(贷)
其他业务收入	7 000 000(贷)
公允价值变动损益	1 500 000(贷)
投资收益	6 000 000(贷)
营业外收入	500 000(贷)
主营业务成本	40 000 000(借)
其他业务成本	4 000 000(借)
营业税金及附加	800 000(借)
销售费用	5 000 000(借)
管理费用	7 700 000(借)
财务费用	2 000 000(借)
资产减值损失	1 000 000(借)
营业外支出	2 500 000(借)



龙盛公司 2017 年末结转本年利润的会计分录如下。

(1) 将各损益类科目年末余额结转入“本年利润”科目。

① 结转各项收入、利得类科目。

科目	借方	贷方
借：主营业务收入	60 000 000	
其他业务收入	7 000 000	
公允价值变动损益	1 500 000	
投资收益	6 000 000	
营业外收入	500 000	
贷：本年利润		75 000 000

② 结转各项费用、损失类科目。

科目	借方	贷方
借：本年利润	63 000 000	
贷：主营业务成本		40 000 000
其他业务成本		4 000 000
营业税金及附加		800 000
销售费用		5 000 000
管理费用		7 700 000
财务费用		2 000 000
资产减值损失		1 000 000
营业外支出		2 500 000

(2) 经过上述结转后，“本年利润”科目的贷方发生额合计 75 000 000 元，减去借方发生额合计 63 000 000 元即为税前会计利润 12 000 000 元。假设该税前会计利润无纳税调整项目，则应纳税所得额为 12 000 000 元，则应交所得税额＝12 000 000×25%＝3 000 000(元)。

① 确认所得税费用。

科目	借方	贷方
借：所得税费用	3 000 000	
贷：应交税费——应交所得税		3 000 000

② 将所得税费用结转入“本年利润”科目。

科目	借方	贷方
借：本年利润	3 000 000	
贷：所得税费用		3 000 000

(3) 将“本年利润”科目年末余额 9 000 000 元转入“利润分配——未分配利润”科目。

科目	借方	贷方
借：本年利润	9 000 000	
贷：利润分配——未分配利润		9 000 000

2. 利润的分配

企业当期实现的净利润，加上年初未分配利润(或减去年初未弥补亏损)后的余额，为可供分配的利润。可供分配的利润，一般按下列顺序分配。

(1) 提取法定盈余公积，是指企业根据有关法律的规定，按照净利润的 10%提取的盈余公积。法定盈余公积累计金额超过企业注册资本的 50%以上时，可以不再提取。

(2) 提取任意盈余公积，是指企业按股东大会决议提取的盈余公积。

(3) 应付现金股利或利润，是指企业按照利润分配方案给股东的现金股利，也包括非股份有限公司分配给投资者的利润。

(4) 转作股本的股利，是指企业按照利润分配方案以分派股票股利的形式转作股本的股利，也包括非股份有限公司以利润转增的资本。

企业应设置“利润分配”科目，核算利润的分配(或亏损的弥补)情况，以及历年积存的未分配利润(或未弥补的亏损)。该科目应当分别设置“提取法定盈余公积”“提取任意盈余公积”“应付现金股利(或利润)”“转作股本的股利”“盈余公积补亏”“未分配利润”等明细科目核算。年度终了，企业应将“利润分配”科目所属其他明细科目余额转入“未分配利润”明细科目。结转后，除“未分配利润”明细科目外，其他明细科目应无余额。

企业按有关法律规定提取的法定盈余公积，借记“利润分配——提取法定盈余公积”科目，贷记“盈余公积——法定盈余公积”科目；按股东大会或类似机构决议提取的任意盈余公积，借记“利润分配——提取任意盈余公积”科目，贷记“盈余公积——任意盈余公积”科目；按股东大会或类似机构决议分配给股东的现金股利(或利润)，借记“利润分配——应付现金股利(利润)”科目，贷记“应付股利(利润)”科目；按股东大会或类似机构决议分配给股东的股票股利，在办理增资手续后，借记“利润分配——转作股本的股利”科目，贷记“股本”或“实收资本”科目，如有差额，记入“资本公积——股本溢价(或资本溢价)”科目；企业用盈余公积弥补亏损，借记“盈余公积——法定盈余公积(或任意盈余公积)”科目，贷记“利润分配——盈余公积补亏”科目。年度终了，将“利润分配”科目所属其他明细科目余额转入“未分配利润”明细科目，借记“利润分配——未分配利润”科目，贷记“利润分配——提取法定盈余公积”“利润分配——提取任意盈余公积”“利润分配——应付现金股利(利润)”“利润分配——转作股本的股利”等科目；或者借记“利润分配——盈余公积补亏”科目，贷记“利润分配——未分配利润”科目。

【例 12-33】龙盛公司 2017 年度实现的净利润 9 000 000 元，按净利润的 10%提取法定盈余公积，按净利润的 15%提取任意盈余公积，向股东分派现金股利 3 000 000 元，同时分派每股面值 1 元的股票股利 2 000 000 股。

(1) 提取盈余公积。

	借方	贷方
借：利润分配——提取法定盈余公积	900 000	
——提取任意盈余公积	1 350 000	
贷：盈余公积——法定盈余公积		900 000
——任意盈余公积		1 350 000

(2) 分配现金股利。

	借方	贷方
借：利润分配——应付现金股利	3 000 000	
贷：应付股利		3 000 000

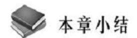
(3) 分配股票股利，已办妥增资手续。

	借方	贷方
借：利润分配——转作股本的股利	2 000 000	
贷：股本		2 000 000

(4) 结转“利润分配”科目所属明细科目余额。

	借方	贷方
借：利润分配——未分配利润	7 250 000	
贷：利润分配——提取法定盈余公积		900 000
——提取任意盈余公积		1 350 000
——应付现金股利		3 000 000
——转作股本的股利		2 000 000





本章小结

本章介绍了收入、费用和利润。

收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。本章介绍了收入的特点和分类，销售商品收入金额的确定，一般销售商品业务、已经发出商品但不符合销售收入确认条件的销售业务、商业折扣、现金折扣和销售折让、销售退回、采用预收款方式销售商品、采用支付手续费方式委托代销商品、售后回购、以旧换新、附有销售退回条件等情况下销售商品收入的账务处理，完工百分比法确认提供劳务收入的账务处理，让渡资产使用权的使用费收入的账务处理。还介绍了销售商品收入的确认条件、销售材料等存货的账务处理、劳务完成时间不同等情况下提供劳务收入的确认原则、让渡资产使用权的使用费收入的确认和计量原则。

费用，是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。本章介绍了费用的特点、费用的主要内容及其账务处理。

利润，是指企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。本章介绍了利润的构成内容，营业外收入和营业外支出的内容及其账务处理，应交所得税的计算及本年利润的核算等内容。

本 章 习 题

1. 判断题

(1) 如果商品售出后，企业仍可以对售出商品实施有效控制，说明此项商品销售不成立，不应该确认销售商品收入。　　(　　)

(2) 预收款销售方式下应该在发出商品时确认销售收入。　　(　　)

(3) 企业销售商品一批，并已收到款项，即使商品的成本不能够可靠地计量，也要确认相关的收入。　　(　　)

(4) 如果合同或协议规定一次性收取使用费，且提供后续服务的，应在合同或协议规定的有效期内分期确认收入。　　(　　)

(5) 企业的收入包括主营业务收入、其他业务收入和营业外收入。　　(　　)

(6) 企业 2016 年 5 月售出的产品在 2017 年 6 月被退回时，企业应冲减 2016 年度的主营业务收入和主营业务成本。　　(　　)

(7) 企业提供劳务时，如资产负债表日能对交易的结果做出可靠估计，应按已经发生并预计能够补偿的劳务成本确认收入，并按相同金额结转成本。　　(　　)

(8) 出租固定资产的折旧和出租无形资产的折旧均应计入其他业务成本科目中。　　(　　)

(9) 企业出售固定资产发生的处置净损失属于企业的费用。　　(　　)

(10) 应当在确认销售商品收入、提供劳务收入等时，将已销售商品、已提供劳务的成本等计入当期损益。　　(　　)

2. 计算与业务分析题

1) 甲公司为增值税一般纳税企业，适用的增值税税率为 17%。2017 年 8 月 1 日，向乙公司销售某商品 1 000 件，每件标价 2 000 元，实际售价 180 万元(售价中不含增值税税额)，已开出增值税专用发票，商品已交付给乙公司。为了及早收回货款，甲公司在合同中规定的现金折扣条件为：2/10，1/20，N/30。假定计算现金折扣不考虑增值税。

要求：根据以下假定，分别编制甲公司收到款项时的会计分录。(不考虑成本的结转)

(1) 乙公司在 8 月 8 日按合同规定付款，甲公司收到款项并存入银行。

(2) 乙公司在 8 月 19 日按合同规定付款，甲公司收到款项并存入银行。

(3) 乙公司在 8 月 29 日按合同规定付款，甲公司收到款项并存入银行。

2) 顺通股份有限公司(以下简称顺通公司)系工业企业，为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%，适用的所得税税率为 25%。销售单价除标明为含税价格外，均为不含增值税价格。顺通公司 2017 年 12 月发生如下业务。

(1) 12 月 5 日，向甲企业销售材料一批，价款为 350 000 元，该材料发出成本为 250 000 元。当日收取面值为 409 500 元的票据一张。

(2) 12 月 10 日，收到外单位租用本公司办公用房下一年度租金 300 000 元，款项已收存银行。

(3) 12 月 13 日，向乙企业赊销 A 产品 50 件，单价为 10 000 元，单位销售成本为 5 000 元。

(4) 12 月 18 日，丙企业要求退回本年 11 月 25 日购买的 20 件 A 产品。该产品销售单价为 10 000 元，单位销售成本为 5 000 元，其销售收入 200 000 元已确认入账，价款尚未收取。经查明退货原因系发货错误，同意丙企业退货，并办理退货手续和开具红字增值税专用发票。

(5) 12 月 21 日，乙企业来函提出 12 月 13 日购买的 A 产品质量不完全合格。经协商按销售价款的 10%给予折让，并办理相关手续和开具红字增值税专用发票。款项尚未收取。

(6) 12 月 31 日，计算本月应交纳的城市维护建设税 4 188.8 元；教育费附加 1 795.2 元。

要求：根据上述业务编制相关的会计分录。(“应交税费”科目要求写出明细科目及专栏名称，答案中的金额以元为单位，本题要求逐笔编制结转销售成本的会计分录)

3) 甲公司为增值税一般纳税人，增值税税率为 17%。商品销售价格不含增值税，在确认销售收入时逐笔结转销售成本。假定不考虑其他相关税费。2017 年 9 月甲公司发生如下业务。

(1) 9 月 2 日，向乙公司销售 A 商品 1 600 件，标价总额为 800 万元(不含增值税)，商品实际成本为 480 万元。为了促销，甲公司给予乙公司 15%的商业折扣并开具了增值税专用发票。甲公司已发出商品，并向银行办理了托收手续。

(2) 9 月 10 日，因部分 A 商品的规格与合同不符，乙公司退回 A 商品 800 件。当日，甲公司按规定向乙公司开具增值税专用发票(红字)，销售退回允许扣减当期增值税销项税额，退回商品已验收入库。

(3) 9 月 15 日，甲公司将部分退回的 A 商品作为福利发放给本公司职工，其中生产工人 500 件，行政管理人员 40 件，专设销售机构人员 60 件，该商品每件市场价格为 0.4 万元(与计税价格一致)，实际成本为 0.3 万元。



(4) 9 月 25 日，甲公司收到丙公司来函。来函提出，2015 年 5 月 10 日从甲公司所购 B 商品不符合合同规定的质量标准，要求甲公司在价格上给予 10%的销售折让。该商品售价为 600 万元，增值税税额为 102 万元，货款已结清。经甲公司认定，同意给予折让并以银行存款退还折让款，同时开具了增值税专用发票(红字)。

除上述资料外，不考虑其他因素。

要求：(1)逐笔编制甲公司上述业务的会计分录。

(2) 计算甲公司 9 月主营业务收入总额。

(“应交税费”科目要求写出明细科目及专栏名称；答案中的金额单位用万元表示)



第13章

财务报告

学习目标

通过本章的学习，掌握资产负债表、利润表、现金流量表及所有者权益变动表的编制原理和编制方法；理解资产负债表主要项目的填列、利润表及其附表数字来源、经营活动现金流量各项目的填列方法；了解财务报表的种类及编制的基本要求；了解各种财务报表的作用。

技能要求

掌握现金流量表的格式、内容及其编制；掌握所有者权益变动表的格式和内容；熟练掌握资产负债表的内容、结构及其编制；熟练掌握利润表的格式、内容及其编制。



导入案例

继 2007 年爆出公司高管周苏苏违规买卖自家股票之后，中兴通讯股份有限公司(以下简称中兴通讯)(000063，SZ)近日再爆财务丑闻。根据中兴通讯 10 月 7 日发布的公告，在财政部 2007 年会计信息质量检查中，中兴通讯被查出 6 大财务问题。为此，中兴通讯被罚款 16 万元，补交税收 380 万元。但从中兴通讯的公告来看，避重就轻，没有如实披露违规事实。

中兴通讯被检查出来的 6 大问题，包括财务报表编制、营业收入核算、个税返还手续费核算、成本费用核算、国债专项资金核算和企业所得税汇算清缴等问题。

(1) 财务报表编制方面，主要存在集团内部往来未完全合并抵销，以及报表科目重分类列报的问题。

(2) 营业收入核算方面，主要存在建造合同预算总成本不能可靠确定情况下，需按成本补偿法结转收入的问题。

(3) 个税返还手续费核算方面，主要存在未按相关规定确认为营业外收入的问题。

(4) 成本费用核算方面，主要存在研发费用预提不当、预提促销费结余未作调整的问题。

(5) 国债专项资金核算方面，主要存在未及时向有关部门书面请示以明确项目建设的国家资本金账务处理问题。

(6) 企业所得税汇算清缴方面，主要存在部分应纳税所得额调整的准确性与及时性的问题。

根据财政部披露的会计信息质量检查公告，在 2007 年会计信息质量检查中，财政部共对 1 092 户企事业单位依法给予调账、补税、罚款等处理处罚，共查补税款 10.7 亿元、收缴罚款 2 152 万元。每一户企事业单位平均罚款不到 2 万元，中兴通讯被罚款 16 万元，是平均数值的 8 倍之多，说明性质严重。

从中兴通讯的公告来看，具体的违规事实表述非常模糊。可以说是避重就轻，如多计的成本费用具体金额是多少，都没有公开。负责任的公司，应该全文披露财政部出具的《行政处罚决定书》，而不是让公众去猜测。另一个值得注意的现象是，在财政部驻深圳财政监察专员办于 2008 年 4 月 22 日—7 月 11 日检查期间，中兴通讯补缴了 380 万元税款，但是并没有公告。3 个月之后，即 10 月 7 日，中兴通讯才一并公告。

北京大学法学院教授、《会计法》立法专家刘燕表示，违规行为是大是小，一是看违规性质，二是看违规金额。但可惜，中兴通讯并没有公告每一项违规行为涉及多少金额。

根据中兴通讯的公告，违规行为对利润的影响是调增 2.42%。对此，专家表示，它在 5%的可容忍范围内，没有对投资者利益造成重大损失，因此不构成虚假陈述。但是它违反了会计秩序，企业需要承担行政责任。

财务报告作为企业正式对外披露财务信息的重要方式，是外界了解企业财务状况和经营情况的基本渠道。它应该包括哪些内容，需要反映哪些信息，如何披露才能避免虚假陈述及违规操作的嫌疑呢？通过本章的学习，你将掌握阅读和编制公司财务报表的主要“武功心法。”

13.1 财务报告概述

财务报告，是企业正式对外揭示或表述财务信息的总结性书面文件。它是企业的利益相关者，特别是企业外部的信息使用者了解企业财务状况、经营成果和现金流量的主要依据，包括财务报表和其他应当在财务报告中披露相关信息的资料。

企业编制财务报表的目标，是向财务报表使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任的履行情况，有助于财务报表使



用者做出经济决策。财务报表使用者通常包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。

在我国，严格意义上的财务报告应当包括财务报表、附注、审计报告和自己披露的信息部分。其中，财务报表中的基本报表要符合财政部会计准则的规定；财务报表中的附注要符合财务部和中国证监会的规定(上市公司)；审计报告，指由具有证券相关业务资格的注册会计师遵守审计准则进行审计所出具的报告；企业自己披露的信息，指应经注册会计师审阅并发表的意见。

一般意义上的财务报告由财务报表和其他财务报告组成。财务报表是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。其他财务报告是财务报表的辅助报告，它能以灵活多样的形式提供相关信息，这些信息包括定性的和定量的，也包括货币性的和非货币性的，还包括历史性的和预测性的。根据现行国际惯例，其他财务报告的内容主要包括管理当局分析与讨论的预测报告、物价变动影响报告和社会责任报告等。财务报表是财务报告的核心内容。

13.1.1 财务报表概述

财务报表，是会计要素确认、计量的结果和综合性描述。会计准则中对会计要素确认、计量过程中所采用的各项会计政策，被企业实际应用后将有助于企业可持续发展，反映企业管理层受托责任的履行情况。

1. 财务报表的构成

财务报表由报表本身及其附注两部分构成。一套完整的财务报表至少应当包括“四表一注”，即资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益(或股东权益，下同)变动表及附注。

资产负债表、利润表和现金流量表，分别从不同角度反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。资产负债表反映企业在某一特定日期所拥有的资产、需偿还的债务，以及股东(投资者)拥有的净资产情况；利润表反映企业在一定会计期间的经营成果，即利润或亏损的情况，表明企业运用所拥有的资产的获利能力；现金流量表反映企业在一定会计期间，现金和现金等价物流入和流出的情况；所有者权益变动表反映构成所有者权益的各组成部分，当期的增减变动情况。企业的净利润及其分配情况是所有者权益变动的组成部分，相关信息已经在所有者权益变动表及其附注中反映，企业不需要再单独编制利润分配表。

附注是财务报表不可或缺的组成部分，是对在资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

2. 财务报表的分类

财务报表可以按照不同的标准进行分类。

(1) 按财务报表编报期间的不同，可以分为中期财务报表和年度财务报表。中期财务报表，是以短于一个完整会计年度的报告期间为基础编制的财务报表，包括月报、季报和半年报等。中期财务报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表和附注，其中，中期资产负债表、利润表和现金流量表应当是完整报表，其格式和内容应当与年度财务报



表相一致。与年度财务报表相比，中期财务报表中的附注披露可适当简略。

(2) 按财务报表编报主体的不同，可以分为个别财务报表和合并财务报表。个别财务报表，是由企业在自身会计核算基础上对账簿记录进行加工而编制的财务报表，它主要用以反映企业自身的财务状况、经营成果和现金流量情况。合并财务报表，是以母公司和子公司组成的企业集团为会计主体，根据母公司和所属子公司的财务报表，由母公司编制的综合反映企业集团财务状况、经营成果及现金流量的财务报表。

13.1.2 财务报表编制的要求

编制财务报表的最终目的是，向企业报表使用者提供对作决策有用的信息。通过信息使用者的合理决策，促使有限的社会资源流入效益高的企业，实现社会资源的合理配置。因此，财务报表所提供的信息应能真实、公允地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。

为了保证会计信息的质量，使报表使用者能清楚地了解到企业的财务状况、经营成果和现金流量的变动情况，企业编制财务报表的总体要求是真实可靠、相关可比、全面完整、便于理解和编制及时。

根据《企业会计准则第30号——财务报表列报》中的规定，企业编制财务报表应遵循以下要求。

(1) 企业应当以持续经营为基础，根据实际发生的交易和事项，按照规定进行确认和计量，在此基础上编制财务报表。

(2) 财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致，不得随意变更，以增强财务报表的可比性，如固定资产折旧方法、存货发出计价方法等必须前后各期保持一致。当情况发生变化使得会计方法变更成为合理和必要时，可以变更会计方法，但应在会计报表附注中加以说明变更的原因和变动后对相关项目的影响。

(3) 性质或功能不同的项目，应当在财务报表中单独列报，不具有重要性的项目除外。

(4) 财务报表中的资产项目和负债项目的金额，收入项目和费用项目的金额不得相互抵销，其他会计准则另有规定的除外。

(5) 当期财务报表的列报，至少应当提供所有列报项目上一可比会计期间的比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明，其他会计准则另有规定的除外。

(6) 企业应当在财务报表的显著位置披露下列各项：编报企业的名称；资产负债表日或财务报表涵盖的会计期间；人民币金额单位；财务报表是合并财务报表的，应当予以标明。

(7) 企业至少应当按年编制财务报表。年度财务报表涵盖的期间短于一年的，应当披露年度财务报表的涵盖期间，以及短于一年的原因。

13.2 资产负债表

13.2.1 资产负债表的概念和作用

资产负债表，是指反映企业在资产负债表日财务状况的报表。它主要反映资产、负债

和所有者权益三方面的内容，是揭示企业在一定时点财务状况的静态报表。资产负债表的作用主要有以下几个方面。

(1) 反映企业某一特定日期的经济资源及其分布状况，以及企业的资本结构，为评价企业资产构成、改善经营管理和提高管理水平提供依据。

(2) 反映企业某一特定日期的负债总额及其结构，为评价和预测企业的短期和长期偿债能力提供依据。

(3) 反映企业所有者权益的情况，了解企业现有的投资者在企业资产总额中所占的份额。

(4) 根据资产负债表提供的数据，通过计算，可以评价、预测企业的财务弹性和经营绩效，为信息使用者了解企业的财务状况，为投资和信贷提供参考依据。

13.2.2 资产负债表的格式

资产负债表由表首和正表两部分组成。其中，表首部分列示报表的名称、编制单位、编制日期、报表日期和货币名称等内容；正表是资产负债表的主体，列示了企业财务状况的各个项目。目前，国际上流行的资产负债表格式主要有账户式和报告式两种，我国规定采用资产负债表的格式为账户式，即左侧列报资产方，一般按照资产的流动性大小排列，分为流动资产和非流动资产两大类，每类中再设具体项目；右侧列报负债方和所有者权益方，负债一般按清偿时间的长短排列，分为流动负债和非流动负债两大类，每类中再设具体项目，所有者权益一般按永久性的大小排列，分为实收资本、资本公积和盈余公积和未分配利润 4 个项目。账户式资产负债表的资产各项目的合计，等于负债和所有者权益各项目的合计，即资产负债表的左方和右方平衡。因此，通过账户式资产负债表，可以反映资产、负债及所有者权益之间的内在关系，即“资产＝负债＋所有者权益”，见表 13-1。

表 13-1 资产负债表 会企 01 表

编制单位：龙盛公司 2017 年 12 月 31 日 单位：元

资产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益(或股东权益)	期末余额	年初余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金	32 588 467	37 288 980	短期借款	10 000 000	12 000 000
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	2 970 000	6 100 000	以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债		
应收票据		3 685 800	应付票据	3 470 000	6 300 000
应收账款	32 036 355	14 040 000	应付账款	56 926 440	46 862 100
预付账款	146 000	1 082 000	预收账款	351 000	1 170 000
应收利息	595 000	400 000	应付职工薪酬	3 340 000	
应收股利	80 000	350 000	应交税费		
其他应收款	25 000	25 000	应付利息	2 160 500	750 000
存货	63 225 000	55 084 000	应付股利	6 000 000	
持有待售资产			其他应付款	764 170	350 000



续表

资产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益(或股东权益)	期末余额	年初余额
一年内到期的非流动资产	3 500 000	2 000 000	持有待售负债		
其他流动资产			一年内到期的非流动负债	15 000 000	7 500 000
流动资产合计	135 165 822	120 055 780	其他流动负债		
非流动资产：			流动负债合计	98 012 110	74 932 100
可供出售金融资产	4 735 950	4 435 950	非流动负债：		
持有至到期投资	4 776 100	3 000 000	长期借款	5 000 000	20 000 000
长期应收款	4 950 000	4 950 000	应付债券	5 850 000	5 850 000
长期股权投资	42 069 000	42 069 000	长期应付款		
投资性房地产	13 000 000	8 200 000	专项应付款		
固定资产	49 832 830	54 229 730	预计负债	300 000	300 000
在建工程	850 000	5 200 000	递延所得税负债		
工程物资	734 620	1 064 620	其他非流动负债		
固定资产清理			非流动负债合计	11 150 000	26 150 000
生产性生物资产			负债合计	109 162 110	101 082 100
油气资产			所有者权益(或股东权益)：		
无形资产	15 141 000	3 150 000	实收资本(或股本)	100 000 000	100 000 000
开发支出			资本公积	41 600 680	41 600 680
商誉			减：库存股		
长期待摊费用		500 000	其他综合收益	300 000	
递延所得税资产			盈余公积	5 556 323	1 854 300
其他非流动资产			未分配利润	14 636 209	2 318 000
非流动资产合计	136 089 500	126 799 300	所有者权益(或股东权益)合计	162 093 212	145 772 980
资产总计	271 255 322	246 855 080	负债和所有者权益(或股东权益)总计	271 255 322	246 855 080

13.2.3　资产负债表的编制方法

企业提供的资产负债表，一般为比较资产负债表，以便报表使用者通过比较不同时点资产负债表的数据，掌握企业财务状况的变动情况及发展趋势。因此，资产负债表中的各项目分为“年初余额”和“期末余额”两栏分别填列。其中“年初余额”栏内各项数字，应根据上年年末资产负债表的“期末余额”栏内所列数字填列。“期末余额”，是指某一会计期末的数字，即月末、季末、半年末或年末的数字。资产负债表各项目的“期末余额”的填列主要有以下几种方法。

第一，根据总账科目余额直接填列。如“以公允价值计量且其变动计入当期损益金融资产”“短期借款”“应付票据”“应付职工薪酬”等项目，根据“以公允价值计量且其变动计入当期损益金融资产”“短期借款”“应付票据”“应付职工薪酬”各总账科目的余额直接填列。

第二，根据几个总账科目的期末余额计算填列。例如，“货币资金”项目，需根据“库存现金”“银行存款”“其他货币资金”3 个总账科目的期末余额的合计数填列。

第三，根据明细账科目余额计算填列。例如，“应付账款”项目，需要根据“应付账款”和“预付账款”两个科目所属的相关明细科目的期末贷方余额计算填列；“应收账款”项目，需要根据“应收账款”和“预收账款”两个科目所属的相关明细科目的期末借方余额计算填列。

第四，根据总账科目和明细账科目余额分析计算填列。例如，“长期借款”项目，需要根据“长期借款”总账科目余额扣除“长期借款”科目所属的明细科目中，将在一年内到期且企业不能自主地将清偿义务展期的长期借款后的金额计算填列。这些项目还有“持有至到期投资”“应付债券”“长期应付款”“长期待摊费用”等。

第五，根据有关科目余额减去其备抵科目余额后的净额填列。例如，资产负债表中的“应收票据”“应收账款”“长期股权投资”“在建工程”等项目，应当根据“应收票据”“应收账款”“长期股权投资”“在建工程”等科目的期末余额，减去“坏账准备”“长期股权投资减值准备”“在建工程减值准备”等科目余额后的净额填列。“固定资产”项目，应当根据“固定资产”科目的期末余额，减去“累计折旧”“固定资产减值准备”备抵科目余额后的净额填列；“无形资产”项目，应当根据“无形资产”科目的期末余额，减去“累计摊销”“无形资产减值准备”备抵科目余额后的净额填列。

第六，综合运用上述填列方法分析填列。例如，资产负债表中的“存货”项目，需要根据“原材料”“委托加工物资”“周转材料”“材料采购”“在途物资”“发出商品”“材料成本差异”“存货跌价准备”等总账科目期末余额的分析汇总填列。

资产负债表中资产、负债、所有者权益各项目的列报说明如下。

1. 资产类项目的填报说明

(1)“货币资金”项目，反映企业库存现金、银行结算户存款、外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款等的合计数。本项目应根据“库存现金”“银行存款”“其他货币资金”科目期末余额的合计数填列。

(2)“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”项目，反映企业持有的以公允价值计量且变动计入当期损益的为交易的目的所持有的债券投资、股票投资、基金投资、权证投资等金融资产。本项目应根据“以公允价值计量且其变动计入当期损益金额资产”科目的期末余额填列。

(3)“应收票据”项目，反映企业因销售商品、提供劳务等而收到的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。本项目应根据“应收票据”科目的期末余额，减去“坏账准备”科目中有关应收票据计提的坏账准备期末余额后的金额填列。

(4)“应收账款”项目，反映企业因销售商品、提供劳务等经营活动应收取的款项。本项目应根据“应收账款”和“预收账款”科目所属各明细科目的期末借方余额合计数，减



去“坏账准备”科目中有关应收账款计提的坏账准备期末余额后的金额填列。例如，“应收账款”科目所属明细科目期末有贷方余额的，应在资产负债表“预付账款”项目内填列。

【例13-1】龙盛公司2017年12月31日结账后，有关科目所属明细科目借贷方余额见表13-2。

表13-2 “应收账款”和“预收账款”所属明细科目借贷方余额 单位：元

科目名称	明细科目借方余额合计	明细科目贷方余额合计
应收账款	600 000	200 000
预收账款	700 000	1 300 000
对应收账款计提的坏账准备为50 000		

龙盛公司2017年12月31日在资产负债表中，“应收账款”项目应填列1 250 000元(600 000＋700 000－50 000)。

(5)“预付账款”项目，反映企业按照购货合同规定预付给供应单位的款项等。本项目应根据“预付账款”和“应付账款”科目所属各明细科目的期末借方余额合计数，减去“坏账准备”科目中有关预付款项计提的坏账准备期末余额后的金额填列。例如，“预付账款”科目所属各明细科目期末有贷方余额的，应在资产负债表“应付账款”项目内填列。

【例13-2】龙盛公司2017年12月31日结账后，有关科目所属明细科目借贷方余额见表13-3。

表13-3 “预付账款”和“应付账款”所属明细科目借贷方余额 单位：元

科目名称	明细科目借方余额合计	明细科目贷方余额合计
预付账款	700 000	50 000
应付账款	300 000	2 300 000

龙盛公司2017年12月31日在资产负债表中，“预付账款”项目应填列为1 000 000元(700 000＋300 000)。

(6)“应收利息”项目，反映企业应收取的债券投资等的利息。本项目应根据“应收利息”科目的期末余额，减去“坏账准备”科目中有关应收利息计提的坏账准备期末余额后的金额填列。

(7)“应收股利”项目，反映企业应收取的现金股利和应收取其他单位分配的利润。本项目应根据“应收股利”科目的期末余额，减去“坏账准备”科目中有关应收股利计提的坏账准备期末余额后的金额填列。

(8)“其他应收款”项目，反映企业除应收票据、应收账款、预付账款、应收股利和应收利息等经营活动以外的其他各种应收、暂付的款项。本项目应根据“其他应收款”科目的期末余额，减去“坏账准备”科目中有关其他应收款计提的坏账准备期末余额后的金额填列。

(9)“存货”项目，反映企业期末在库、在途和在加工中的各种存货的可变现净值。本项目应根据“材料采购”“原材料”“周转材料”“库存商品”“委托加工物资”“委托代销商品”“生产成本”等科目的期末余额合计，减去“受托代销商品”“存货跌价准备”科目期末余额后的金额填列。材料采用计划成本核算，以及库存商品采用计划成本核算或售价核

算的企业，还应按加或减材料成本差异、商品进销差价后的金额填列。

【例 13-3】龙盛公司采用计划成本核算材料，2017 年 12 月 31 日结账后有关科目余额见表 13-4。

表 13-4　采用计划成本核算材料结账后有关科目余额　　单位：元

账户名称	账户余额
材料采购	150 000(借方)
原材料	3 000 000(借方)
周转材料	200 000(借方)
库存商品	4 500 000(借方)
生产成本	600 000(借方)
委托加工物资	550 000(借方)
材料成本差异	130 000(贷方)
存货跌价准备	220 000(贷方)

龙盛公司 2017 年 12 月 31 日资产负债表中的“存货”项目金额为：

150 000＋3 000 000＋200 000＋4 500 000＋600 000＋550 000－130 000－220 000＝8 650 000(元)

(10)“持有待售资产”项目，反映企业划分为持有待售的非流动资产及被划分为持有待售的处置组中的资产。本项目应根据单独设置的“持有待售资产”科目的期末余额填列；或根据非流动资产科目的余额分析计算填列。

(11)“一年内到期的非流动资产”项目，反映企业将于一年内到期的非流动资产项目金额。本项目应根据有关科目的期末余额填列。

(12)“其他流动资产”项目，反映企业除货币资金、交易性金融资产、应收票据、应收账款、存货等流动资产以外的其他流动资产。本项目应根据有关科目的期末余额填列。

(13)“可供出售金融资产”项目，反映企业持有的以公允价值计量的可供出售的股票投资、债券投资等金融资产。本项目应根据“可供出售金融资产”科目的期末余额，减去“可供出售金融资产减值准备”科目期末余额后的金额填列。

(14)“持有至到期投资”项目，反映企业持有的以摊余成本计量的持有至到期投资。持有至到期投资中在一年内(含一年)到期的债券投资的部分，在资产负债表“一年内到期的非流动资产”项目填列。本项目应根据“持有至到期投资”科目的期末余额，减去“持有至到期投资减值准备”科目期末余额，再减去将于一年内(含一年)到期的债券投资的数额后的金额填列。

【例 13-4】龙盛公司持有至到期投资情况见表 13-5。

表 13-5　龙盛公司持有至到期投资情况　　单位：元

购入准备持有至到期的债券起始日期	债券期限	金额
2017 年 1 月 1 日	3 年	1 500 000
2015 年 1 月 1 日	5 年	2 500 000
2014 年 6 月 1 日	4 年	2 000 000



假定2017年12月31日，“持有至到期投资减值准备”贷方余额为500 000元，则龙盛公司2017年12月31日资产负债表中“持有至到期投资”项目金额为1 500 000＋2 500 000－500 000＝3 500 000(元)。本例中，公司应当根据“持有至到期投资”总账科目余额6 000 000元(1 500 000＋2 500 000＋2 000 000)，减去一年内到期的“持有至到期投资”2 000 000元，再减去“持有至到期投资减值准备”作为资产负债表中“持有至到期投资”项目的金额，即3 500 000元。将在一年内到期的持有至到期投资2 000 000元，应当填列在流动资产下“一年内到期的非流动资产”项目中。

(15)“长期应收款”项目，反映企业融资租赁产生的应收款项、采用递延方式具有融资性质的销售商品和提供劳务等产生的长期应收款项等。本项目应根据“长期应收款”科目的期末余额，减去相应的“未实现融资收益”科目和“坏账准备”科目所属相关明细科目期末余额后的金额填列。

(16)“长期股权投资”项目，反映企业持有的对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资。本项目应根据“长期股权投资”科目的期末余额，减去“长期股权投资减值准备”科目期末余额后的金额填列。

(17)“投资性房地产”项目，反映企业持有的投资性房地产。企业采用成本模式计量的投资性房地产的，本项目应根据“投资性房地产”科目的期末余额，减去“投资性房地产累计折旧(摊销)”和“投资性房地产减值准备”科目期末余额后的金额填列；企业采用公允价值模式计量的投资性房地产，本项目应根据“投资性房地产”科目的期末余额填列。

(18)“固定资产”项目，反映企业各种固定资产原价，减去累计折旧和固定资产减值准备后的净额填列。本项目应根据“固定资产”科目的期末余额，减去“累计折旧”和“固定资产减值准备”科目期末余额后的金额填列。

【例13-5】龙盛公司2017年12月31日结账后的“固定资产”科目余额为1 200 000元，“累计折旧”科目余额为100 000元，“固定资产减值准备”科目余额为300 000元。

龙盛公司2017年12月31日资产负债表中的“固定资产”项目金额为1 200 000－100 000－300 000＝800 000(元)。

(19)“在建工程”项目，反映企业期末各项未完工程的实际支出，包括交付安装的设备价值、未完建筑安装工程已经耗用的材料、工资和费用支出、预付出包工程的价款等的可收回金额。本项目应根据“在建工程”科目的期末余额，减去“在建工程减值准备”科目期末余额后的金额填列。

(20)“工程物资”项目，反映企业尚未使用的各项工程物资的实际成本。本项目应根据“工程物资”科目的期末余额填列。

(21)“固定资产清理”项目，反映企业因出售、毁损、报废等原因转入清理但尚未清理完毕的固定资产的净值，以及固定资产清理过程中所发生的清理费用和变价收入等各项金额的差额。本项目应根据“固定资产清理”科目的期末借方余额填列，如“固定资产清理”科目期末为贷方余额，以“－”号填列。

(22)“生产性生物资产”项目，反映企业持有的生产性生物资产。本项目应根据“生产性生物资产”科目的期末余额，减去“生产性生物资产累计折旧”和“生产性生物资产减值准备”科目期末余额后的金额填列。

(23)“油气资产”项目，反映企业持有的矿区权益和油气井及相关设施的原价，减去

累计折耗和累计减值准备后的净额。本项目应根据“油气资产”科目的期末余额，减去“累计折耗”科目期末余额和相应减值准备后的金额填列。

(24)“无形资产”项目，反映企业持有的无形资产，包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权等。本项目应根据“无形资产”科目的期末余额，减去“累计摊销”和“无形资产减值准备”科目期末余额后的金额填列。

【例13-6】龙盛公司2017年12月31日结账后的“无形资产”科目余额为498 000元，“累计摊销”科目余额为50 000元，“无形资产减值准备”科目余额为90 000元。

龙盛公司2017年12月31日资产负债表中的“无形资产”项目金额为498 000－50 000－90 000＝358 000(元)。

(25)“开发支出”项目，反映企业开发无形资产过程中能够资本化成无形资产成本的支出部分。本项目应根据“研发支出”科目中所属的“资本化支出”明细科目期末余额填列。

(26)“商誉”项目，反映企业合并中形成的商誉的价值。本项目应根据“商誉”科目的期末余额，减去相应减值准备后的金额填列。

(27)“长期待摊费用”项目，反映企业已经发生但应由本期和以后各期负担的、分摊期限在一年以上的各项费用。长期待摊费用中在一年内(含一年)摊销的部分，在资产负债表“一年内到期的非流动资产”项目填列。本项目应根据“长期待摊费用”科目的期末余额，减去将于一年内(含一年)摊销的数额后的金额填列。

【例13-7】龙盛公司2017年12月31日“长期待摊费用”科目的期末余额为385 000元，将于一年内摊销的数额为214 000元。

龙盛公司2017年12月31日资产负债表中的“长期待摊费用”项目金额为385 000－214 000＝171 000(元)，将于一年内摊销完毕的214 000元，应当填列在流动资产下“一年内到期的非流动资产”项目中。

(28)“递延所得税资产”项目，反映企业确认的可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产，本项目应根据“递延所得税资产”科目的期末余额填列。

(29)“其他非流动资产”项目，反映企业除长期股权投资、固定资产、在建工程、工程物资和无形资产等资产以外的其他非流动资产。本项目应根据有关科目的期末余额填列。

2. 负债类项目填报说明

(1)“短期借款”项目，反映企业向银行或其他金融机构等借入的期限在一年以下(含一年)的借款。本项目应根据“短期借款”科目的期末余额填列。

(2)“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债”项目，反映企业承担的以公允价值计量且其变动计入当期损益的为交易目的所持有的金融负债。本项目应根据“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债”科目的期末余额填列。

(3)“应付票据”项目，反映企业购买材料、商品和接受劳务供应等而开出、承兑的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。本项目应根据“应付票据”科目的期末余额填列。

(4)“应付账款”项目，反映企业购买材料、商品和接受劳务供应等经营活动应支付的款项。本项目应根据“应付账款”和“预付账款”科目所属各明细科目的期末贷方余额合



计数填列；如“应付账款”科目所属明细科目期末有借方余额的，应在资产负债表“预付账款”项目内填列。

【例 13-8】承【例 13-2】，龙盛公司 2017 年 12 月 31 日在资产负债表中“应付账款”项目应填列为 2 350 000(50 000＋2 300 000)元。

(5)“预收账款”项目，反映企业按照购销合同规定预付给供应单位的款项。本项目应根据“预收账款”和“应收账款”科目所属各明细科目的期末贷方余额合计数填列；如“预收账款”科目所属各明细科目期末余额有借方余额的，应在资产负债表“应收账款”项目内填列。

【例 13-9】承【例 13-1】，龙盛公司 2017 年 12 月 31 日在资产负债表中“预收账款”项目应填列为 1 500 000(200 000＋1 300 000)元。

(6)“应付职工薪酬”项目，反映企业获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。职工薪酬主要包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。

(7)“应交税费”项目，反映企业按照税法规定计算应缴纳的各种税费，包括增值税、消费税、所得税、资源税、土地增值税、城市维护建设税、房产税、土地使用税、车船税、教育费附加、矿产资源补偿费等。企业代扣代交的个人所得税，也通过本项目列示。企业所缴纳的税金不需要预计应交数的，如印花税、耕地占用税等，不在本项目列示。本项目应根据“应交税费”科目的期末贷方余额填列；如“应交税费”科目期末为借方余额，应以“－”号填列。

(8)“应付利息”项目，反映企业按照规定应当支付的利息，包括分期付息到期还本的长期借款应支付的利息、企业发行的企业债券应支付的利息等。本项目应当根据“应付利息”科目的期末余额填列。

(9)“应付股利”项目，反映企业分配的现金股利或利润。企业分配的股票股利，不通过本项目列示。本项目应根据“应付股利”科目的期末余额填列。

(10)“其他应付款”项目，反映企业除应付票据、应付账款、预收款项、应付职工薪酬、应付股利、应付利息、应交税费等经营活动以外的其他各项应付、暂收的款项。本项目应根据“其他应付款”科目的期末余额填列。

(11)“持有待售负债”项目，反映企业被划分为持有待售的处置组中的负债。本项目应根据单独设置的“持有待售负债”科目的期末余额填列；或根据非流动负债科目的余额分析计算填列。

(12)“一年内到期的非流动负债”项目，反映企业非流动负债中将于资产负债表日后一年内到期部分金额，如将于一年内偿还的长期借款、一年内到期需偿还的债券等。本项目应根据有关科目的期末余额填列。

(13)“其他流动负债”项目，反映企业除短期借款、交易性金融负债、应付票据、应付账款、应付职工薪酬、应交税费等流动负债以外的其他流动负债。本项目应根据有关科目的期末余额填列。

(14)“长期借款”项目，反映企业向银行或其他金融机构借入的期限在一年以上(不含一年)的各项借款。本项目应根据“长期借款”科目的期末余额，减去将于一年内(含一年)

到期偿还数后的余额填列。将于一年内(含一年)到期的长期借款，应在“一年内到期的非流动负债”项目内单独反映。

【例 13-10】龙盛公司长期借款情况见表 13-6。

表 13-6　龙盛公司长期借款情况　　单位：元

借款起始日期	借款期限	金额
2017 年 1 月 1 日	3 年	1 500 000
2015 年 1 月 1 日	5 年	2 500 000
2014 年 6 月 1 日	4 年	2 000 000

龙盛公司 2017 年 12 月 31 日资产负债表中“长期借款”项目金额为 1 500 000＋2 500 000＝4 000 000(元)。本例中，企业应当根据“长期借款”总账科目余额 6 000 000 元(1 500 000＋2 500 000＋2 000 000)，减去一年内到期的长期借款 2 000 000 元，作为资产负债表中“长期借款”项目的金额，即 4 000 000 元。将在一年内到期的长期借款 2 000 000 元，应当填列在流动负债下“一年内到期的非流动负债”项目中。

(15)“应付债券”项目，反映企业为筹集长期资金而发行的债券本金和利息。本项目应根据“应付债券”科目的期末余额，减去将于一年内(含一年)到期偿还数后的余额填列。将于一年内(含一年)到期的应付债券，应在“一年内到期的非流动负债”项目内单独反映。

(16)“长期应付款”项目，反映企业除长期借款和应付债券以外的其他各种长期应付款项。本项目应根据“长期应付款”科目的期末余额，减去相应的“未确认融资费用”科目期末余额后的金额填列。

(17)“专项应付款”项目，反映企业取得政府作为企业所有者投入的具有专项或特定用途的款项。本项目应根据“专项应付款”科目的期末余额填列。

(18)“预计负债”项目，反映企业确认的对外提供担保、未决诉讼、产品质量保证、重组义务、亏损性合同等预计负债。本项目应根据“预计负债”科目的期末余额填列。

(19)“递延所得税负债”项目，反映企业确认的应纳税暂时性差异产生的所得税负债。本项目应根据“递延所得税负债”科目的期末余额填列。

(20)“其他非流动负债”项目，反映企业除长期借款和应付债券以外的其他非流动负债。本项目应根据有关科目的期末余额，减去将于一年内(含一年)到期偿还数后的余额填列。非流动负债各项目中将于一年内(含一年)到期的非流动负债，应在“一年内到期的非流动负债”项目内单独反映。

3. 所有者权益类项目填报说明

(1)“实收资本(或股本)”项目，反映企业各投资者实际投入的资本(或股本)总额。本项目应根据“实收资本(或股本)”科目的期末余额填列。

(2)“资本公积”项目，反映企业资本公积的期末余额。本项目应根据“资本公积”科目的期末余额填列。

(3)“库存股”项目，反映企业持有尚未转让或注销的本公司股份金额。本项目应根据“库存股”科目的期末余额填列。

(4)“其他综合收益”项目，反映企业其他综合收益的期末余额。本项目应根据“其他综合收益”科目的期末余额填列。



(5)“盈余公积”项目，反映企业盈余公积的期末余额。本项目应根据“盈余公积”科目的期末余额填列。

(6)“未分配利润”项目，反映企业尚未分配的利润。本项目在 1～11 月应根据“本年利润”科目和“利润分配”科目的余额计算填列。在年末，本项目应根据“利润分配”科目余额直接填列。未弥补的亏损在本项目内以“－”号填列。

13.2.4 资产负债表的编制实例

【例 13-11】龙盛公司为增值税一般纳税人，增值税税率为 17%，所得税税率为 25%。该公司 2017 年 12 月 31 日有关科目资料见表 13-7。

表 13-7 2017 年 12 月 31 日科目余额表 单位：元

账户名称	借方余额	贷方余额
库存现金	150 000	
银行存款	32 438 467	
交易性金融资产	2 970 000	
应收账款	32 409 000	
坏账准备	－372 645	
预付账款	146 000	
应收股利	80 000	
应收利息	595 000	
其他应收款	25 000	
原材料	35 395 000	
库存商品	28 186 000	
周转材料	1 084 000	
存货跌价准备	－1 440 000	
持有至到期投资	5 976 100	
——一年内到期的债券投资	1 200 000	
可供出售金融资产	4 735 950	
长期股权投资	42 069 000	
投资性房地产	14 700 000	
投资性房地产累计折旧	－1 700 000	
固定资产	126 461 370	
累计折旧	－55 706 740	
固定资产减值准备	－20 921 800	
在建工程	850 000	
工程物资	734 620	
无形资产	15 877 000	
累计摊销	－580 000	

续表

账户名称	借方余额	贷方余额
无形资产减值准备	−156 000	
长期待摊费用	2 300 000	
——将于一年内摊销	2 300 000	
长期应收款	4 950 000	
短期借款		10 000 000
应付票据		3 470 000
应付账款		56 926 440
预收账款		351 000
应付职工薪酬		3 340 000
应付利息		2 160 500
应付股利		6 000 000
其他应付款		764 170
长期借款		20 000 000
——一年内到期的长期借款		15 000 000
应付债券		5 850 000
预计负债		300 000
股本		100 000 000
资本公积		41 600 680
其他综合收益		300 000
盈余公积		5 556 323
未分配利润		14 636 209
合计	271 255 322	271 255 322

根据上述资料，龙盛公司编制 2017 年 12 月 31 日的资产负债表(假设年初数报表已列出)，见表 13-1。

13.3 利 润 表

13.3.1 利润表的概念和作用

利润表，是指反映企业在一定会计期间内的经营成果的报表。利润表的作用主要有以下几个方面。

(1) 为企业外部投资者，以及信贷者投资决策及贷款决策提供依据。通过提供利润表，可以反映企业在一定会计期间的收入、费用、利润(或亏损)的数额及构成情况，可以计算投资报酬率及资金利润率等相对值指标，并通过前后两个时期，以及同一时期不同行业或企业的同类指标的比较分析，了解该企业的获利水平、利润增长变化趋势，据此决定是否投资、是否追加投资，以及是否改变投资方向。



(2) 为企业内部管理者的经营决策提供依据。利润表综合地反映企业营业收入、营业成本及期间费用等，披露利润组成的各大要素，帮助企业内部管理者全面了解企业的经营成果，分析企业的获利能力及利润的增长变化，查找其根本原因，促进企业改善经营管理，提高盈利水平。

(3) 为企业内部业绩考核提供重要的依据。企业一定时期的利润总额集中地反映了各部门工作的结果，利润表既是制订各部门工作计划的参考依据，又是评价各部门计划完成情况的重要依据。可以利用利润表提供的相关数据评判各部门的工作业绩，为企业的奖罚决策提供依据。

13.3.2 利润表的格式和编制

1. 利润表的格式

利润表由表首和正表两部分组成。其中，表首部分列示报表名称、编制单位名称、编制日期和货币名称等内容；正表是利润表的主体，该部分反映了形成经营成果的各个项目和计算过程。

利润表的格式主要有两种：单步式利润表和多步式利润表。

1) 单步式利润表

单步式利润表，是将本期各项收入和各项成本、费用的合计数相抵后，一次计算求出本期最终损益的表式。这种格式比较简单，便于编制，但是缺少利润构成情况的详细资料，不利于企业不同期间利润表与行业间利润表的纵向和横向的分析比较。其格式见表13-8。

表 13-8 利润表

编制单位： 年 月 单位：元

项目	报告期金额	本年累计金额
收入		
营业收入		
……		
收入合计		
费用		
营业成本		
……		
费用合计		
利润(或亏损)总额		

2) 多步式利润表

多步式利润表也称逐步报告式利润表，是按照企业利润的构成内容，将收入、费用按不同性质归类后，分层次、分步骤地逐步逐项计算编制而成的。这种格式注重收入与费用配比的层次性，从而得出一些中间性的利润数据，与单步式利润表相比，多步式利润表能提供更为丰富的数据资料。通过它，可以使报表使用者从不同损益类别中了解企业经营成果的不同来源，有利于分析企业的生产经营状况，同时，还有利于利润表的横向和纵向比较。




我国会计准则明确规定企业应采用多步式利润表。其格式见表 13-9。

表 13-9 利润表

编制单位：龙盛公司 2017 年度 单位：元

项目	本期金额	上期金额(略)
一、营业收入	100 360 000	
减：营业成本	58 300 000	
营业税金及附加	241 010	
销售费用	4 171 170	
管理费用	5 717 000	
财务费用	2 212 750	
资产减值损失	3 590 445	
加：公允价值变动损益(损失以“－”号填列)	－130 000	
投资收益(损失以“－”号填列)	1 841 100	
其中：对联营企业和合营企业的投资收益		
二、营业利润(亏损以“－”号填列)	27 838 725	
加：营业外收入	2 265 000	
其中：非流动资产处置利得		
减：营业外支出	959 000	
其中：非流动资产处置损失		
三、利润总额(亏损总额以“－”号填列)	29 144 725	
减：所得税费用	7 124 493	
四、净利润(净亏损以“－”号填列)	22 020 232	
五、其他综合收益的税后净额	300 000	
(一) 以后不能重分类进损益的其他综合收益		
(二) 以后将重分类进损益的其他综合收益	300 000	
权益法下在被投资单位以后将重分类进损益的其他综合收益中享有的份额	300 000	
六、综合收益总额	22 320 232	
七、每股收益		
(一) 基本每股收益	略	
(二) 稀释每股收益	略	

2. 利润表的编制步骤

我国企业利润表的编制主要分 3 个步骤完成。

第一步，以营业收入为基础，减去营业成本、营业税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用、资产减值损失，加上公允价值变动收益(减去公允价值变动损失)和投资收益(减去投资损失)，计算出营业利润。



第二步，以营业利润为基础，加上营业外收入，减去营业外支出，计算出利润总额。

第三步，以利润总额为基础，减去所得税费用，计算出净利润(或亏损)。普通股或潜在普通股已公开交易的企业，以及正处于公开发行普通股或潜在普通股过程中的企业，还应当在利润表中列示每股收益信息。

第四步，以净利润(或亏损)为基础，计算每股收益。

第五步，以净利润(或亏损)和其他综合收益为基础，计算综合收益总额。

利润表各项目均需填列“本期金额”和“上期金额”两栏，其中“上期金额”栏内各项数字，应根据上年该期利润表的“本期金额”栏内所列数字填列。“本期金额”栏内各期数字，除“基本每股收益”和“稀释每股收益”项目外，应当按照相关科目的发生额分析计算填列；如“营业收入”项目，根据“主营业务收入”“其他业务收入”科目的发生额分析计算填列；“营业成本”项目，根据“主营业务成本”“其他业务成本”科目的发生额分析计算填列。

3. 利润表各项目的填报说明

(1)“营业收入”项目，反映企业经营主要业务和其他业务所确认的收入总额。本项目应根据“主营业务收入”和“其他业务收入”科目的发生额分析填列。

(2)“营业成本”项目，反映企业经营主要业务和其他业务所发生的成本总额。本项目应根据“主营业务成本”和“其他业务成本”科目的发生额分析填列。

(3)“营业税金及附加”项目，反映企业经营业务应负担的消费税、城市建设维护税、资源税、土地增值税和教育费附加等。本项目应根据“营业税金及附加”科目的发生额分析填列。

(4)“销售费用”项目，反映企业在销售商品过程中发生的包装费、广告费等费用和为销售本企业商品而专设的销售机构的职工薪酬、业务费等经营费用。本项目应根据“销售费用”科目的发生额分析填列。

(5)“管理费用”项目，反映企业为组织和管理生产经营发生的管理费用。本项目应根据“管理费用”的发生额分析填列。

(6)“财务费用”项目，反映企业筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用。本项目应根据“财务费用”科目的发生额分析填列。

(7)“资产减值损失”项目，反映企业各项资产发生的减值损失。本项目应根据“资产减值损失”科目的发生额分析填列。

(8)“公允价值变动收益”项目，反映企业应当计入当期损益的资产或负债公允价值变动收益。本项目应根据“公允价值变动损益”科目的发生额分析填列。如为净损失，本项目以“－”号填列。

(9)“投资收益”项目，反映企业以各种方式对外投资所取得的收益。本项目应根据“投资收益”科目的发生额分析填列。如为投资损失，本项目以“－”号填列。

(10)“营业利润”项目，反映企业实现的营业利润。如为亏损，本项目以“－”号填列。

(11)“营业外收入”项目，反映企业发生的与经营业务无直接关系的各项收入。本项目应根据“营业外收入”科目的发生额分析填列。

(12)“营业外支出”项目，反映企业发生的与经营业务无直接关系的各项支出。本项目应根据“营业外支出”科目的发生额分析填列。

(13)“利润总额”项目，反映企业实现的利润。如为亏损，本项目以“－”号填列。

(14)“所得税费用”项目，反映企业应从当期利润总额中扣除的所得税费用。本项目应根据“所得税费用”科目的发生额分析填列。

(15)“净利润”项目，反映企业实现的净利润。如为亏损，本项目以“－”号填列。

(16)“每股收益”项目，包括基本每股收益和稀释每股收益两项指标，反映普通股或潜在普通股已公开交易的企业，以及正处在公开发行普通股或潜在普通股过程中的企业的每股收益信息。

(17)“其他综合收益的税后净额”项目，反映企业根据企业会计准则规定未在损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额。

(18)“综合收益总额”项目，反映企业净利润与其他综合收益的合计金额。

13.3.3 利润表的编制实例

【例 13-12】龙盛公司 2017 年度损益类科目的累计发生净额见表 13-10。

表 13-10 龙盛公司 2017 年度损益类科目的累计发生净额　　单位：元

科目名称	借方发生额	贷方发生额
主营业务收入		99 400 000
主营业务成本	57 900 000	
其他业务收入		960 000
其他业务成本	400 000	
营业税金及附加	241 010	
销售费用	4 171 170	
管理费用	5 717 000	
财务费用	2 212 750	
资产减值损失	3 590 445	
投资收益		1 841 100
公允价值变动损益	130 000	
营业外收入		2 265 000
营业外支出	959 000	
所得税费用	7 124 493	

假设龙盛公司发行在外的普通股为 200 000 000 股，没有优先股。根据上述资料，编制龙盛公司 2017 年度利润表，见表 13-9。



13.4 现金流量表

13.4.1 现金流量表概述

1. 现金流量表的概念及作用

现金流量表，是反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。编制现金流量表的主要目的，是为了财务报表使用者提供企业一定会计期间内现金及现金等价物流入和流出的信息，以便于财务报表使用者了解和评价企业获取现金和现金等价物的能力，并据以预测企业未来的现金流量。现金流量表的作用主要有以下几个方面。

(1) 现金流量表可以帮助分析企业现金流入和流出的原因。现金流量表将现金流量划分为经营活动、投资活动和筹资活动三个方面的现金流量，并按照流入现金和流出现金项目分别反映。例如，企业当期从银行借入 200 万元，偿还利息 1 万元，在现金流量表的筹资活动产生的现金流量中分别反映借款 200 万元，支付利息 1 万元。因此，通过现金流量表能够反映企业现金流入与流出的原因，即现金是从哪里来的，又流到哪里去了。这些信息是资产负债表和利润表所不能提供的。

(2) 现金流量表可以提供企业收益质量方面的相关信息。利润表所列示的利润，反映了企业在一定期间的经营成果。但是，净利润是根据权责发生制原则编制出来的，它含有那些销售已经实现，但尚未收到货款的销售收入，并没有直接体现企业已实现的利润中哪些是已经收到货款，哪些是尚未收到货款，这将不利于企业对现金的充分利用——有些企业虽然有很好的净利润，但还是由于资金周转问题而破产、倒闭。现金流量表中经营活动产生的现金流量很好地揭示了那些已收到货款的销售，通过它和净利润的比较，可以判断企业收益的质量，从而提高企业现金的利用效率。

(3) 现金流量表能够说明企业偿还债务和支付股利的能力。企业一定期间获得的利润并不代表企业真正具有偿还或支付能力。在某些情况下，虽然企业利润表反映的经营业绩很可观，但企业同时又财务困难，不能偿还到期债务；还有些企业虽然利润表上反映的经营成果并不可观，但却有足够的偿债能力。通过现金流量表可以使投资者、债权人等了解企业获得现金的能力和现金偿付的能力，为筹资提供有用的信息，也使有限的资源流向了最能产生效益的地方。

(4) 现金流量表能够分析企业未来获取现金的能力。现金流量表反映了企业一定期间内现金流入与流出的整体情况，说明企业现金流入与流出的原因。现金流量表中的经营活动产生的现金流量，代表企业运用经济资源创造现金流量的能力，便于投资者分析企业一定期间内产生的净利润与经营活动产生的现金流量的差异；投资活动产生的现金流量，代表企业运用资金产生现金流量的能力；筹资活动产生的现金流量，代表企业筹资获得现金流量的能力。通过现金流量表及其他财务信息，可以分析企业未来获取或支付现金的能力。

2. 现金流量表的编制基础

现金流量表的编制基础是现金概念，其含义是广义的，它是指现金及现金等价物。现金，是指企业库存现金及可以随时用于支付的存款，包括库存现金、银行存款和其他货币



资金(如外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款等)等。不能随时用于支付的存款不属于现金。

现金等价物，是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。期限短，一般是指从购买日起 3 个月内到期。现金等价物通常包括 3 个月内到期的债券投资等。权益性投资变现的金额通常不确定，因而不属于现金等价物。企业应当根据具体情况，确定现金等价物的范围，一经确定不得随意变更。

3. 现金流量的分类及列示

1) 现金流量及其影响因素

现金流量，是指企业现金和现金等价物的流入和流出。在现金流量表中，现金及现金等价物被视为一个整体，企业现金(含现金等价物)形式的转换不会产生现金的流入和流出。例如，企业从银行提取现金，是现金存入形式的转变，并不产生现金流量，还有企业用现金购入 3 个月到期的国库券，是现金与现金等价物之间的转换也不属于现金流量。因此，从企业的日常经营业务来看，只有业务的发生涉及现金各项目与非现金各项目之间发生增减变化时，才会影响现金流量。例如，销售商品，款项收到存入银行。而如果业务发生只涉及现金各项目之间的增减变化，如提取现金或销售商品款未收，则都不会影响现金流量的增减变动。

2) 现金流量的分类

现金流量表中应当按照企业发生的经济业务性质，将企业一定期间内产生的现金流量分为经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量和筹资活动产生的现金流量三类。

(1) 经营活动产生的现金流量。经营活动，是指企业除投资活动和筹资活动以外的所有交易事项。经营活动产生的现金流量主要包括销售商品或提供劳务、购买商品、接受劳务、支付工资以及交纳税款等流入和流出的现金和现金等价物。

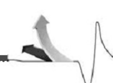
(2) 投资活动产生的现金流量。投资活动，是指企业长期资产的构建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动。投资活动产生的现金流量主要包括构建固定资产、处置子公司及其他营业单位等流入和流出的现金和现金等价物。

(3) 筹资活动产生的现金流量。筹资活动，是指导致企业资本及负债规模或构成发生变化的活动。筹资活动产生的现金流量主要包括吸收投资、向银行借款、发行股票、分配利润、发行债券、偿还债务等流入和流出的现金和现金等价物。

对于企业日常活动之外特殊的、不经常发生的特殊项目，如自然灾害损失、保险赔款、捐赠等，应当归并到相关类别中，并单独反映。例如，对于自然灾害损失和保险赔偿，如果能够确指属于流动资产损失，应当列入经营活动产生的现金流量；属于固定资产损失，应当列入投资活动产生的现金流量。如果不能确指，则可以列入经营活动产生的现金流量。捐赠收入和支出，可以列入经营活动。如果特殊项目的现金流量金额不大，则可以列入现金流量类别下的“其他”项目，不单列项目。

13.4.2 现金流量表的结构

我国企业现金流量表采用报告式结构，分类反映经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量和筹资活动产生的现金流量，最后汇总反映企业某一期间现金及现金等价物的净增加额。



我国企业现金流量表的格式见表 13-11。

表 13-11　现金流量表　　会企 03 表

编制单位：龙盛公司　　2017 年　　单位：元

项目	本期金额	上期金额(略)
一、经营活动产生的现金流量：		
销售商品、提供劳务收到的现金	99 634 550	
收到的税费返还	2 130 000	
收到其他与经营活动有关的现金	100 000	
经营活动现金流入小计	101 864 550	
购买商品、接受劳务支付的现金	54 410 000	
支付给职工以及为职工支付的现金	6 880 000	
支付的各项税费	15 399 163	
支付其他与经营活动有关的现金	5 200 000	
经营活动现金流出小计	81 889 163	
经营活动产生的现金流量净额	19 975 387	
二、投资活动产生的现金流量：		
收回投资收到的现金	4 500 000	
取得投资收益收到的现金	390 000	
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额	460 000	
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额		
收到其他与投资活动有关的现金	900 000	
投资活动现金流入小计	6 250 000	
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	19 655 000	
投资支付的现金	950 000	
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额		
支付其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流出小计	20 605 000	
投资活动产生的现金流量净额	−14 355 000	
三、筹资活动产生的现金流量：		
吸收投资收到的现金	200 000	
取得借款收到的现金	14 500 000	
收到其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流入小计	14 700 000	
偿还债务支付的现金	24 200 000	
分配股利、利润或偿付利息支付的现金	820 900	
支付其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流出小计	25 020 900	
筹资活动产生的现金流量净额	−10 320 900	



续表

项目	本期金额	上期金额(略)
四、汇率变动对现金及现金等价物的影响		
五、现金及现金等价物净增加额	－4 700 513	
加：期初现金及现金等价物余额	37 288 980	
六、期末现金及现金等价物余额	32 588 467	

13.4.3 现金流量表的编制

1. 现金流量表的编制方法

编制现金流量表时，列报经营活动现金流量的方法有两种：一是直接法；二是间接法。这两种方法通常也被称为编制现金流量表的方法。

所谓直接法，是指通过现金收入和现金支出的主要类别列示经营活动的现金流量。采用直接法编制经营活动的现金流量时，一般以利润表中的营业收入为起算点，调整与经营活动有关的项目增减变动，然后计算出经营活动的现金流量。采用直接法具体编制现金流量表时，可以采用工作底稿法或 T 型账户法，也可以根据有关科目记录分析填列。

所谓间接法，是指以净利润为起算点，调整不涉及现金的收入、费用、营业外收支等有关项目，剔除投资活动、筹资活动对现金流量的影响，据此计算出经营活动产生的现金流量。由于净利润是以权责发生制为核算基础确定的，且包括了与投资活动和筹资活动相关的收益和费用，将净利润调节为经营活动现金流量，实际上是将按权责发生制为核算基础确定的净利润调整为收付实现制，并剔除投资活动和筹资活动对现金流量的影响。

采用直接法编报的现金流量表，便于分析企业经营活动产生的现金流量的来源和用途，预测企业现金流量的未来前景；采用间接法编报现金流量表，便于将净利润与经营活动产生的现金流量净额进行比较，了解净利润与经营活动产生的现金流量差异的原因，从现金流量的角度分析净利润的质量。所以，我国现金流量表准则规定，企业应当采用直接法编制现金流量表，同时要求在附注中提供以净利润为基础调节到经营活动现金流量的信息。

2. 现金流量表的编制依据与思路

现金流量表，是按收付实现制反映企业报告期内的现金流动信息，而企业编制的资产负债表、利润表和所有者权益变动表及有关账户记录资料反映的会计信息，都是以权责发生制为基础记录报告的。所以，现金流量表的编制依据必然是资产负债表、利润表和所有者权益变动表及有关账户记录资料；编制现金流量表的过程就是将权责发生制下的会计资料，转换为按收付实现制表示的现金流动。

具体编制现金流量表时，根据企业规模及业务量的大小，可以选择适当的编制思路：一种编制思路是直接从企业会计记录中获得有关企业现金收入和现金支出的信息，根据现金增加的原因和支出的项目分列于相应的项目；另一种编制思路是在利润表中营业收入、营业成本等数据的基础上，通过调整有关资产负债表项目来获得。



13.4.4 现金流量表各项目的内容及填列方法

1. “经营活动产生的现金流量”各项目的填列

(1)“销售商品、提供劳务收到的现金”项目。该项目反映企业销售商品、提供劳务实际收到的现金，包括销售收入和应向购买者收取的增值税销项税额，具体包括本期销售商品、提供劳务收到的现金，以及前期销售商品、提供劳务本期收到的现金和本期预收的款项，减去本期销售本期退回的商品和前期销售本期退回的商品支付的现金。企业销售材料和代购代销业务收到的现金，也在本项目反映。

在填列该项目时，应考虑到营业收入的发生额、应收账款、应收票据的增减变动、预收账款的增减变动、核销坏账引起的应收账款的减少，以及收回以前年度核销的坏账、销售退回、应交增值税销项税额的发生额等。

“销售商品、提供劳务收到的现金”项目的填列方法，可以有根据账户记录的发生额填列和根据财务报表资料填列两种思路。

① 根据有关账户记录的发生额资料填列的计算公式为：

销售商品、提供劳务收到的现金＝本期销售商品、提供劳务收到的现金＋以前期间销售商品、提供劳务在本期收到的现金＋以后将要销售商品、提供劳务在本期预收的现金＋本期收回前期已核销的坏账－本期销售退回支付的现金

【例 13-13】龙盛公司为增值税一般纳税企业，增值税税率为 17%，2017 年与销售现金流量有关的业务如下：本期销售产品一批，增值税专用发票注明的售价为 300 000 元(不含增值税)，货款未收到；销售产品一批，售价为 700 000 元，增值税税额 119 000 元，款项已通过银行收讫；公司将到期的一张面值为 180 000 元的无息银行承兑汇票(不含增值税)，连同解讫通知和进账单交银行办理转账，款项已收妥；收到应收账款 51 000 元，存入银行；公司采用商业承兑汇票结算方式销售产品一批，价款 250 000 元，增值税税额为 42 500 元，收到 292 500 元的商业承兑汇票一张，公司已将上述承兑汇票到银行办理贴现，贴现息为 20 000 元。

本期销售商品、提供劳务收到的现金＝819 000＋180 000＋51 000＋272 500＝1 322 500(元)。

② 根据利润表、资产负债表有关项目，以及部分账户记录资料填列的计算公式为：

销售商品、提供劳务收到的现金＝营业收入＋本期增值税销项税额－应收账款项目(期末余额－期初余额)－应收票据项目(期末余额－期初余额)±预收账款项目(期末余额－期初余额)－债务人以非现金资产抵偿减少的应收账款或应收票据－本期计提的坏账准备导致的应收账款项目的减少数＋当期收回前期已核销的坏账－当期应收票据贴现所支付的利息

【例 13-14】龙盛公司 2017 年利润表上列示的营业收入为 1 250 000 元，2017 年 12 月 31 日资产负债表有关项目资料：应收票据期末余额为 66 000 元，年初余额为 246 000 元；应收账款期末余额为 598 200 元，年初余额为 300 000 元；预收账款期末余额为 0，年初余额为 100 000 元。其他有关情况：增值税销项税为 212 500 万元，采用备抵法核算坏账损失，期初坏账准备 900 元，期末坏账准备 2 000 元；将本期承兑汇票到银行办理贴现时，贴现息为 20 000 元。

本期销售商品、提供劳务收到的现金＝1 250 000＋212 500－(66 000－246 000)－(598 200－300 000)＋(0－100 000)－(2 000－900)－20 000＝1 223 200(元)

(2)“收到的税费返还”项目。该项目反映企业收到的返还的各种税费，如收到的增值税、所得税、消费税、关税和教育费附加返还款等。本项目可以根据“库存现金”“银行存款”“营业税金及附加”“营业外收入”等科目的记录分析填列。其计算公式为：

收到的税费返还＝“营业外收入”(“政府补助”项目中收到的税费返还款)贷方发生额＋“其他应收款”(增值税“出口退税”)贷方发生额＋“营业税金及附加”(退回的消费税、教育费附加)的贷方发生额＋“所得税费用”(退回的所得税)贷方发生额

(3)“收到的其他与经营活动有关的现金”项目。该项目反映企业除上述各项目外，收到的其他与经营活动有关的现金，如罚款收入、经营租赁固定资产收到的现金、流动资产损失中由个人赔偿的现金收入、除税费返还外的其他政府补助收入等。其他与经营活动有关的现金，如果价值较大的，应单独项目反映。本项目可以根据“库存现金”“银行存款”“其他业务收入”“营业外收入”等科目的记录分析填列。其计算公式为：

收到的其他与经营活动有关的现金＝“营业外收入”贷方发生额(罚款收入)＋“其他应收款”贷方发生额(个人赔款)＋“其他业务收入”贷方发生额(经营租赁收到的租金)＋其他与经营活动有关的现金

(4)“购买商品、接受劳务支付的现金”项目。该项目反映企业购买商品、接受劳务实际支付的现金，包括本期购买材料和商品、接受劳务支付的现金(包括增值税进项税)，本期支付的前期购入的材料和商品、接受劳务的未付款及本期预付的款项，本期发生购货退回而收到的现金，应从购买商品或接受劳务支付的款项中扣除。为购置存货而发生的借款利息资本化部分，应在“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目中反映。

在填列该项目时，应考虑到营业成本的发生额、存货的增减变动、应交增值税(进项税额)的发生额、应付账款、应付票据、预付账款项目的增减变动，还要考虑购货退回收到的现金，与投资、交换非流动资产、抵偿非流动负债等有关的存货的增减数，非现金抵偿和非现金抵偿引起的应付账款、应付票据减少数及非营业成本中的非外购存货费用等。

“购买商品、接受劳务支付的现金”项目的填列方法，可以有根据账户记录的发生额填列和根据财务报表资料填列两种思路。

① 根据有关账户记录的发生额资料填列的计算公式为：

购买商品、接受劳务支付的现金＝本期购买商品、接受劳务支付的现金＋以前期间购买商品、接受劳务在本期支付的现金＋以后将要购买商品、接受劳务在本期预付的现金－购买商品本期退回收到的现金

【例 13-15】龙盛公司 2017 年与采购有关的业务有购买原材料、收到的增值税专用发票上注明的材料价款为 150 000 元，增值税进项税额为 25 500 元，款项已通过银行转账支付；用银行汇票支付材料及运费 99 800 元和增值税 16 966 元；收到银行通知，本期支付到期商业承兑应付票据 100 000 元；购买原材料、收到的增值税专用发票上注明的材料价款为 20 000 元，增值税进项税额为 3 400 元，款项尚未支付；购买工程用物资 160 000 元，货款已通过银行转账支付；以前购买的材料因不符合要求，予以退回，收到退回的货款 20 000 元。

购买商品、接受劳务支付的现金＝150 000＋25 500＋99 800＋16 966＋100 000－20 000＝372 266(元)



② 根据利润表、资产负债表有关项目，以及部分账户记录资料填列的计算公式为：

购买商品、接受劳务支付的现金＝营业成本＋当期增值税进项税额＋存货项目(期末余额－期初余额)－当期列入生产成本、制造费用的应付职工薪酬－当期列入生产成本、制造费用的折旧费－应付账款项目(期末余额－期初余额)－应付票据项目(期末余额－期初余额)±预付账款项目(期末余额－期初余额)－当期非现金资产抵偿减少的应付账款和应付票据

【例 13-16】龙盛公司 2017 年利润表上列示的营业成本为 360 000 元，2017 年 12 月 31 日资产负债表有关项目资料：存货期末余额为 165 000 元，年初余额为 80 000 元；应付票据期末余额为 0 元，年初余额为 120 000 元；应付账款期末余额为 93 000 元，年初余额为 50 000 元；预付账款期末余额为 20 000 元，年初余额为 0 元。其他有关情况：本期增值税进项税额为 80 000 元；营业成本 360 000 元(包括工资费用 165 000 元)；本年度发生火灾造成存货损失 10 000 元，已计入营业外支出；期末存货均为外购原材料。

购买商品、接受劳务支付的现金＝360 000＋(165 000－80 000)－165 000＋120 000＋80 000－(93 000－50 000)＋20 000＋10 000＝467 000(元)。

(5)“支付给职工以及为职工支付的现金”项目。该项目反映企业实际支付给职工的现金，以及为职工支付的现金，包括企业为获得职工提供的服务，本期实际给予各种形式的报酬及其他相关支出，包括本期实际支付给职工的工资、奖金、各种津贴和补贴等，以及为职工支付的养老、失业等社会保险基金，补充养老保健基金，住房公积金等各项薪酬而支付的现金。不包括支付的离退休人员的各项费用和支付给在建工程人员的工资等。支付的离退休人员的各项费用，在“支付的其他与经营活动有关的现金”项目中反映；支付的在建工程人员的工资，在“购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”项目中反映。本项目可以根据“应付职工薪酬”“库存现金”“银行存款”等科目分析填列。

【例 13-17】龙盛公司 2017 年度应付职工薪酬有关资料见表 13-12。

表 13-12　应付职工薪酬有关资料　　单位：元

项目		年初余额	本期分配或计提数	期末余额
应付职工薪酬	生产工人工资	100 000	1 000 000	80 000
	车间管理人员工资	40 000	500 000	30 000
	行政管理人员工资	60 000	800 000	45 000
	在建工程人员工资	20 000	300 000	15 000

本期用银行存款支付退休人员工资 500 000 元。假定应付职工薪酬本期减少数均以银行存款支付，应付职工薪酬为贷方余额。假定不考虑其他事项。

支付给职工以及为职工支付的现金＝(100 000＋40 000＋60 000)＋(1 000 000＋500 000＋800 000)－(80 000＋30 000＋45 000)＝2 345 000(元)

本例中的 305 000 元(20 000＋300 000－15 000)列入“购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”项目，500 000 元列入“支付的其他与经营活动有关的现金”项目。

(6)“支付的各项税费”项目。该项目反映企业按规定支付的各项税费，包括本期发生并支付的税费，以及本期以前各项发生的税费和预交的税金，如支付的教育费附加、印花

税、房产税、土地增值税、车船税、增值税、所得税等，不包括本期退回的增值税、所得税。本期退回的增值税、所得税等，在“收到的税费返还”项目中反映。本项目可以根据“应交税费”“库存现金”“银行存款”等科目分析填列。

(7)“支付其他与经营活动有关的现金”项目。该项目反映企业除上述各项目外，支付的其他与经营活动有关的现金，如罚款支出、支付的差旅费、业务招待费、保险费、经营租赁支付的现金等。其他与经营活动有关的现金，如果金额较大的，应单独列项目反映。本项目可以根据“管理费用”“销售费用”“营业外支出”“库存现金”“银行存款”等科目分析填列。

2. “投资活动产生的现金流量”各项目的填列

(1)“收回投资收到的现金”项目。该项目反映企业出售、转让或到期收回除现金等价物以外的，交易性金融资产、持有至到期投资、可供出售金融资产、长期股权投资、投资性房地产而收到的现金，不包括债权性投资收回的利息，收回的非现金资产，以及处置子公司及其他营业单位收到的现金净额。债权性投资收回的本金，在本项目反映，债权性投资收回的利息，不在本项目反映，而在“取得投资收益所收到的现金”项目中反映。处置子公司及其他营业单位收到的现金净额单设项目反映。本项目可以根据“交易性金融资产”“持有至到期投资”“可供出售金融资产”“长期股权投资”“投资性房地产”“库存现金”“银行存款”等科目分析填列。

(2)“取得投资收益收到的现金”项目。该项目反映企业因股权性投资和债权性投资而分得的现金股利、现金利息，以及从子公司、联营企业或合营企业分回利润而收到的现金，股票股利不在本项目中反映。本项目可以根据“投资收益”“应收股利“应收利息”“库存现金”“银行存款”等科目分析填列。

(3)“处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额”项目。该项目反映企业出售固定资产、无形资产和其他长期资产所取得的现金，减去为处置这些资产而支付的有关费用后的净额。处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收到的现金，与处置活动支付的现金，两者在时间上比较接近，以净额更能准确反映处置活动对现金流量的影响。由于自然灾害等原因所造成的固定资产等长期资产报废、毁损而收到的保险赔偿收入，在本项目中反映，如处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收回的现金净额为负数，则应作为投资活动产生的现金流量，在“支付的其他与投资活动有关的现金”项目中反映。本项目可以根据“固定资产清理”“库存现金”“银行存款”等科目分析填列。

【例 13-18】龙盛公司 2017 年 12 月 20 日，对一台管理用设备进行清理，该设备账面原价 1 200 000 元，已计提折旧 800 000 元，已计提减值准备 200 000 元，以银行存款支付清理费用 20 000 元，收到变价收入 130 000 元，该设备已清理完毕。

处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额＝130 000－20 000＝110 000(元)

(4)“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”项目。该项目反映企业处置子公司及其他营业单位所取得的现金，减去相关处置费用，以及子公司及其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额。本项目可根据“长期股权投资”“库存现金”“银行存款”等科目分析填列。



(5)“收到其他与投资活动有关的现金”项目。该项目反映企业除了上述各项目以外，所收到的其他与投资活动有关的现金流入。若其他与投资活动有关的现金流入金额较大，应单独列项目反映。本项目可根据“应收股利”“应收利息”“银行存款”等科目分析填列。

(6)“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目。该项目反映企业本期购建固定资产、无形资产和其他长期资产所实际支付的现金。包括购买机器设备所支付的现金及增值税款、建造工程支付的现金、支付在建工程人员的工资等现金支出，不包括为购建固定资产、无形资产和其他长期资产而发生的借款利息资本化部分，以及融资租入固定资产所支付的租赁费。为购建固定资产、无形资产和其他长期资产而发生的借款利息资本化部分，在“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目中反映；融资租入固定资产所支付的租赁费，在“支付的其他与筹资活动有关的现金”项目中反映。本项目可以根据“固定资产”“无形资产”“在建工程”“工程物资”“库存现金”“银行存款”等科目分析填列。

(7)“投资支付的现金”项目。该项目反映企业进行权益性投资和债权性投资所支付的现金，包括企业取得的除现金等价物以外的交易性金融资产、持有至到期投资、可供出售金融资产、长期股权投资、投资性房地产所支付的现金，以及支付的佣金、手续费等交易费用。企业购买债券的价款中含有债券利息的，以及溢价或折价购入的，均按实际支付的金额反映。

企业购买股票和债券时，实际支付的价款中包含的已宣告但尚未领取的现金股利，或已到付息期但尚未领取的债券利息，应在“支付其他与投资活动有关的现金”项目中反映；收回购买股票和债券时支付的已宣告但尚未领取的现金股利，或已到付息期但尚未领取的债券利息，应在“收到其他与投资活动有关的现金”项目中反映。本项目可根据“交易性金融资产”“持有至到期投资”“可供出售金融资产”“长期股权投资”“投资性房地产”“库存现金”“银行存款”等科目分析填列。

(8)“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目。该项目反映企业取得子公司及其他营业单位购买出价中以现金支付的部分，减去子公司及其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额。本项目可根据“长期股权投资”“库存现金”“银行存款”等科目分析填列。

(9)“支付其他与投资活动有关的现金”项目。该项目反映企业除上述各项以外所支付的其他与投资活动有关的现金，如果价值较大的，应单列项目反映。本项目可以根据“应收股利”“应收利息”“库存现金”“银行存款”等科目分析填列。

3. “筹资活动产生的现金流量”各项目的填列

(1)“吸收投资收到的现金”项目。该项目反映企业以发行股票、债券等方式筹集资金实际收到的款项净额(发行收入减去支付的佣金等发行费用后的净额)。以发生股票等方式筹集资金而由企业直接支付的审计、咨询等费用，不在本项目中反映，而在“支付其他与筹资活动有关的现金”项目中反映；由金融企业直接支付的手续费、宣传费、咨询费、印刷费等费用，从发行股票、债券取得的现金收入中扣除以净额列示。本项目可以根据“实收资本(股本)”“资本公积”“库存现金”“银行存款”等科目分析填列。

(2)“取得借款收到的现金”项目。该项目反映企业举借各种短期、长期借款而收到的

现金。本项目可以根据“短期借款”“长期借款”“交易性金融负债”“应付债券”“库存现金”“银行存款”等科目分析填列。

(3)“收到其他与筹资活动有关的现金”项目。该项目反映企业除上述项目外，收到的其他与筹资活动有关的现金。其他与筹资活动有关的现金，如果价值较大的，应单列项目反映。本项目可以根据有关科目的记录分析填列。

(4)“偿还债务支付的现金”项目。该项目反映企业以现金偿还债务的本金，包括归还金融企业的借款本金、偿付企业到期的债券本金等。企业偿还的借款利息、债券利息，在“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目中反映，不在本项目中反映。本项目可以根据“短期借款”“长期借款”“交易性金融负债”“应付债券”“库存现金”“银行存款”等科目分析填列。

(5)“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目。该项目反映企业实际支付的现金股利、支付给其他投资单位的利润，或用现金支付的借款利息、债券利息。本项目可以根据“应付股利”“应付利息”“利润分配”“财务费用”“在建工程”“制造费用”“研发支出”“库存现金”“银行存款”等科目分析填列。

(6)“支付其他与筹资活动有关的现金”项目。该项目反映企业除上述各项目外，支付的其他与筹资活动有关的现金，如以发行股票、债券等方式筹集资金而由企业直接支付的审计、咨询等费用，融资租赁所支付的现金，以分期付款方式构建固定资产以后各期支付的现金等。其他与筹资活动有关的现金，如果价值较大的，应单列项目反映。本项目可以根据有关科目的记录分析填列。

4. “汇率变动对现金及现金等价物的影响”项目的填列

汇率变动对现金的影响，是指企业外币现金流量及境外子公司的现金流量折算成记账本位币时，所采用的是现金流量发生日的汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率。而现金流量表“现金及现金等价物净增加额”项目中，外币现金净增加额是按资产负债表日的即期汇率折算，这两者的差额为汇率变动对现金的影响。

13.4.5 现金流量表附注各项目的确定

现金流量表附注，也是现金流量表的补充资料，分为三部分：第一部分是“将净利润调节为经营活动的现金流量”；第二部分是“不涉及现金收支的重大投资和筹资活动”；第三部分是“现金及现金等价物净变动情况”等项目。按现金流量表准则的规定，应当采用间接法在现金流量表附注中披露将净利润调节为经营活动现金流量的信息，因此，将净利润调节为经营活动现金流量也是本部分的重点。现金流量表附注的具体内容见表 13-13。

表 13-13 现金流量表附注 单位：元

1. 将净利润调节为经营活动现金流量	本期金额	上期金额
净利润	22 020 232	略
加：计提的资产减值损失准备	3 590 445	
固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧	10 560 000	
无形资产摊销	580 000	



续表

长期待摊费用摊销	1 800 000	
处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失(收益以“－”号填列)	690 000	
固定资产报废损失(收益以“－”号填列)		
公允价值变动损失(收益以“－”号填列)	130 000	
财务费用(收益以“－”号填列)	2 121 500	
投资损失(收益以“－”号填列)	－1 841 100	
递延所得税资产的减少(增加以“－”号填列)		
递延所得税负债的增加(减少以“－”号填列)		
存货的减少(增加以“－”号填列)	－10 681 000	
经营性应收项目的减少(增加以“－”号填列)	－15 462 200	
经营性应付项目的增加(减少以“－”号填列)	10 567 510	
其他	－4 100 000	
经营活动产生的现金流量净额	19 975 387	
2. 不涉及现金收支的重大投资和筹资活动		
债务转为资本		
一年内到期的可转换公司债券		
融资租入固定资产		
3. 现金及现金等价物净变动情况		
现金的期末余额		
减：现金的期初余额		
加：现金等价物的期末余额		
减：现金等价物的期初余额		
现金及现金等价物净增加额		

1. 将净利润调节为经营活动现金流量

1) 将净利润调节为经营活动现金流量的原因及公式

“将净利润调节为经营活动现金流量”，是经营活动现金流量的又一种表达方式，即间接法。间接法与直接法一样，都是从利润表项目入手，但间接法以利润表的最后一项“净利润”为起点，调整不涉及经营活动的净利润项目，不涉及现金的净利润项目，不涉及与经营活动有关的非现金流动资产的变动、与经营活动有关的流动负债的变动等，据此计算出经营活动现金流量净额。企业的净利润主要来自于经营活动，因此“净利润”与“经营活动现金流量”有必然的联系，但是“净利润”与“经营活动现金流量”又存在着金额差异。它们之间的差异主要表现在三个方面：一是与净利润有关的交易或事项不一定涉及现金，如计提的资产减值准备等；二是与净利润有关的交易或事项不一定都与经营活动有关，如投资收益等；三是有些交易或事项与净利润没有直接关系，但却引起了经营活动的现金流量，如用现金购买存货、收到前期的货款等。因此，将净利润调节为经营活动的现金流量，需要调整四大类项目：第一类，实际没有支付现金的费用；第二类，实际没有收到现金的收益；第三类，不属于经营活动的损失和收益；第四类，经营性应收应付项目的增减变动。其计算公式可以表示为：



经营活动产生的现金流量的净额＝净利润＋实际没有支付现金的费用和损失－实际没有收到现金的收益＋不涉及经营活动的费用和损失－不涉及经营活动的收益＋与经营活动有关的、非现金流动资产的减少数＋与经营活动有关的流动负债的增加数

对公式中具体项目解释如下。

(1)“实际没有支付现金的费用和损失”包括计提的资产减值损失、计提的固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧、无形资产的摊销、长期待摊费用的摊销，以及递延所得税资产的减少或递延所得税负债的增加等。

(2)“实际没有收到现金的收益”包括冲销已计提的资产减值准备、递延所得税资产的增加或递延所得税负债的减少等。

(3)“不涉及经营活动的费用和损失”包括投资损失、财务费用、非流动资产处置损失、固定资产报废损失，以及与投资性房地产、生产性生物资产有关的公允价值变动损失等。

(4)“不涉及经营活动的收益”包括投资收益、财务收益、非流动资产处置收益、固定资产报废收益，以及与投资性房地产、生产性生物资产有关的公允价值变动收益等。

(5)“与经营活动有关的、非现金流动资产”包括存货、应收账款等经营性应收项目的增减变动金额。

(6)“与经营活动有关的流动负债”包括应付账款等经营性应付项目的增减变动金额。

这里的非现金流动资产、流动负债的变动，必须是与经营活动有关的。与投资活动和筹资活动有关的非现金流动资产、流动负债等的增减变动金额，不在此作为调整数。

2) 将净利润调节为经营活动现金流量填列

(1)“计提的资产减值损失准备”项目。该项目反映企业当期实际计提的各项资产减值准备，包括坏账准备、存货跌价准备、投资性房地产减值准备、长期股权投资减值准备、持有至到期投资减值准备、固定资产减值准备、无形资产减值准备、在建工程减值准备、工程物资减值准备、商誉减值准备、生物性资产减值准备等。企业计提的各项资产减值准备，包括在利润表中，属于利润的减除项目，但没有发生现金流出。所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要加回。本项目可根据“资产减值损失”科目的记录分析填列。

(2)“固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧”项目。企业计提的固定资产折旧，有的包括在管理费用中，有的包括在制造费用中。计入管理费用中的部分，作为期间费用在计算净利润时从中扣除，但没有发生现金流出；计入制造费用中已经变现的部分，已转入销售成本，在计算净利润时也已扣除，也没有产生现金流出，故这两部分都应加回，还有折旧计入制造费用中没有变现的部分，既不涉及现金收支，也不影响企业当期净利润，但含在存货中，增加了存货的金额，在调节存货时，将从中扣除，因此应将其加回。同理，企业计提的油气资产折耗、生产性生物资产折旧，也需要予以加回。本项目可根据“累计折旧”“累计折耗”“生产性生物资产折旧”科目的贷方发生额分析填列。

(3)“无形资产摊销”和“长期待摊费用摊销”项目。企业对使用寿命有限的无形资产计提摊销时，计入管理费用、其他业务成本或制造费用。长期待摊费用摊销时，计入管理费用、销售费用和制造费用。计入管理费用等期间费用的部分和计入制造费用中已经变现的部分，在计算净利润时已从中扣除，但没有产生现金流出；计入制造费用中没有变现的部分，在调节存货时已经从中扣除，也不涉及现金收支，因此在将净利润调节为经营活动



现金流量时，需要予以加回。本项目可根据“累计摊销”“长期待摊费用”科目的贷方发生额分析填列。

(4)“处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失(减：收益)”项目。企业处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损益，属于投资活动产生的损益，不属于经营活动产生的损益。所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要予以剔除。如为损失，应当加回，如为收益，应当扣除。本项目可根据“营业外收入”“营业外支出”等科目所属明细科目的记录分析填列。

(5)“固定资产报废损失”项目。企业发生的固定资产报废损益，属于投资活动产生的损益，不属于经营活动产生的损益。所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要予以剔除。同样，投资性房地产发生报废、毁损而产生的损失，也需要予以剔除。如为损失，应当加回，如为收益，应当扣除。本项目可根据“营业外收入”“营业外支出”等科目所属明细科目的记录分析填列。

(6)“公允价值变动损失”项目。该项目反映企业在初始确认时划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的交易性金融资产，或金融负债、衍生工具、套期等业务中公允价值变动形成的计入当期损益的利得或损失。企业发生的公允价值变动损益，通常与企业的投资活动或筹资活动有关，而且不影响企业当期的现金流量。为此，在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要予以剔除。如为持有损失，应当加回，如为持有利得，应当扣除。本项目可以根据“公允价值变动损益”科目的发生额分析填列。

(7)“财务费用”项目。企业发生的财务费用中不属于经营活动的部分，应当在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要予以剔除。如为收益，以“－”填列。本项目可以根据“财务费用”科目的本期借方发生额分析填列。

在实务中，企业的“财务费用”明细账一般是按费用项目设置的，为了编制现金流量表，企业可在此基础上，再按“经营活动”“筹资活动”“投资活动”分设明细分类账。每一笔财务费用发生时，即将其归入“经营活动”“筹资活动”或“投资活动”中。

(8)“投资损失(减：收益)”项目。企业发生的投资收益，属于投资活动产生的损益，不属于经营活动产生的损益。所以，将净利润调节为经营活动现金流量时，需要予以剔除。如为净损失，应当加回，如为净收益，应当扣除。本项目可根据利润表中“投资收益”项目的数字填列；如为投资收益，以“－”号填列。

(9)“递延所得税资产的减少(减：增加)”项目。如果递延所得税资产减少，使计入所得税费用的金额大于当期应交的所得税金额，其差额没有发生现金流出，但在计算净利润时已经扣除，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当加回。如果递延所得税资产增加，使计入所得税费用的金额小于当期应交的所得税金额，二者之间的差额并没有发生现金流入，但在计算净利润时已经包括在内，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当扣除。本项目可以根据资产负债表中的“递延所得税资产”项目期初、期末余额分析填列。

(10)“递延所得税负债的增加(减：减少)”项目。如果递延所得税负债增加，使计入所得税费用的金额大于当期应交的所得税金额，其差额没有发生现金流出，但在计算净利润时已经扣除，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当加回。如果递延所得税负债减少，使计入所得税费用的金额小于当期应交的所得税金额，二者之间的差额并没有发生现金流入，但在计算净利润时已经包括在内，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当



扣除。本项目可以根据资产负债表中的“递延所得税负债”项目期初、期末余额分析填列。

(11)“存货的减少(减：增加)”项目。期末存货比期初存货少，说明本期生产经营过程耗用的存货有一部分来自期初存货，耗用的这部分存货并没有产生现金流出，但已计入销售成本，在计算净利润时予以扣除。所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当加回。期末存货比期初存货多，说明当期购入的存货比耗用的存货多，多余的这部分也发生了现金流出，但在计算净利润时并没有扣除。所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当扣除。当然，存货的增减变化过程还涉及应付项目，这一因素在“经营性应付项目的增加(减：减少)”中考虑。本项目可根据资产负债表中“存货”项目的期初数、期末数之间的差额填列；期末数大于期初数的差额，以“－”号填列。如果存货的增减变化过程属于投资活动，如在建工程领用存货，应当将这一因素剔除。

(12)“经营性应收项目的减少(减：增加)”项目。经营性应收项目包括应收票据、应收账款、预付账款、长期应收款和其他应收款中与经营活动有关的部分，以及应收的增值税销项税额等。经营性应收项目期末余额小于期初余额，说明本期收回的现金大于利润表中所列示的营业收入。所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当加回。经营性应收项目期末余额大于期初余额，说明本期收回的现金小于利润表中所列示的营业收入，还有一部分在经营性应收项目中，但是净利润中已将所有的营业收入计算在内。所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当扣除。本项目应当根据有关经营性应收项目的期初、期末余额分析填列，如为增加，以“－”号填列。

(13)“经营性应付项目的增加(减：减少)”项目。经营性应付项目包括应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付利息、长期应付款、其他应付款中与经营活动有关的部分，以及应付的增值税进项税额等。经营性应付项目期末余额大于期初余额，说明本期购入的存货中有一部分没有支付现金，但在计算净利润时却通过销售成本予以扣除。所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当加回。经营性应收项目期末余额小于期初余额，说明本期支付的现金大于利润表中所列示的营业成本。所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当扣除。本项目应当根据有关经营性应付项目的期初、期末余额分析填列，如为减少，以“－”号填列。

2. 不涉及现金收支的重大投资和筹资活动

“不涉及现金收支的重大投资和筹资活动”，反映企业一定期间内影响资产或负债不形成该期现金收支的所有投资和筹资活动的信息。这些投资和筹资活动虽然不涉及当期现金收支，但对以后各期的现金流量有重大影响。例如，企业融资租入调和，将形成的负债记入“长期应付款”科目，当期并不支付设备款及租金，但以后各期必须为此支付现金，从而在一定期间内形成了一项固定的现金支出。

现金流量表准则规定，企业应当在附注中披露不涉及当期现金收支，但影响企业财务状况或在未来可能影响企业现金流量的重大投资和筹资活动，主要包括：①债务转为资本，反映企业本期转为资本的债务金额；②一年内到期的可转换公司债券，反映企业一年内到期的可转换公司的债券本息；③融资租入固定资产，反映企业本期融资租入的固定资产。

3. 现金及现金等价物净变动情况

“现金及现金等价物净变动情况”，通过现金的期末期初差额进行反映即可，用以检验



以直接法编制的现金流量净额是否准确。会计准则将现金等价物定义为企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。其中，期限短，指自购买日起3个月内到期。企业可据此设定现金等价物的标准，根据期末、期初余额分析填列。若企业的现金等价物年末、年初余额相差不大，可以忽略不计。

13.4.6 现金流量表及附注的平衡关系

(1) 现金流量表中用直接法填列的“经营活动产生的现金流量净额”，等于现金流量表附注中用间接法调整得出的“经营活动产生的现金流量净额”。

(2) 现金流量表中由“经营活动产生的现金流量净额”“投资活动产生的现金流量净额”“筹资活动产生的现金流量净额”，以及“汇率变动对现金和现金等价的影响”之和得出的“现金及现金等价物净增加额”，等于现金流量表附注中通过“库存现金”“银行存款”“其他货币资金”科目的期末、期初余额的差额，以及现金等价物的差额得出的“现金及现金等价物净增加额”。

以上平衡关系是检验现金流量表编制正确性的最重要的两个依据，也是基本的平衡关系。

13.4.7 现金流量表的编制实例

【例13-19】沿用龙盛公司2017年12月31日的资产负债表(表13-1)和2017年度的利润表(表13-9)资料，龙盛公司其他相关资料如下。

1. 资产负债表中有关项目的明细资料

(1) 存货中制造费用、生产成本的组成：固定资产折旧8 506 000元，职工薪酬6 580 000元，制造费用中还含有经营租入固定资产改良支出摊销费用200 000元。

(2) 应交税费的组成：销项税额16 898 000元，进项税额9 051 340元(其中债务重组进项税额136 000元)，工程领用进项税额转出170 000元，研发工程领用进项税额转出17 000元，交纳增值税8 033 660元，交纳所得税7 124 493元，交纳教育费附加241 010元。

(3)本期出售交易性金融资产，收到价款4 500 000元，本金3 000 000元。

(4) 库存商品中通过债务重组取得800 000元。

(5) 债务重组非货币性抵偿应收账款1 070 000元。

(6) 收到2016年宣告的股利350 000元。

(7) 其他应收款中收到职工赔款40 000元。

(8) 原材料中工程领用材料1 000 000元，研发部门领用材料100 000元。

(9) 本期购买债券950 000元，收到40 000元债券利息收入。

(10) 本期购买生产设备4 065 000元，出售固定资产、支付清理费用40 000元，收到出售价款500 000元。

(11) 本期购买土地使用权12 000 000元，支付专利申请费用120 000元。

(12) 本期购入工程物资3 170 000元，以银行存款支付2 000 000元，用商业汇票支付1 170 000元。

(13) 长期待摊费用中支付经营租入车辆租金3 600 000元。

(14) 本期向银行借入短期借款 14 500 000 元，归还短期借款本金 16 500 000 元。

(15) 本期发行债券 200 000 元，归还债券本金 200 000 元。

(16) 本期支付工资 8 350 000 元，其中工程人员工资 980 000 元，研发人员工资 490 000 元。

(17) 归还长期借款本金 7 500 000 元。

2. 本年度利润表有关项目的明细资料

(1) 其他业务收入的组成：收到投资性房地产租金收入 900 000 元，收到经营性租金收入 60 000 元。

(2) 公允价值变动损益为交易性公允价值下降 130 000 元。

(3) 投资收益的组成：收到的出售股票时价差收益 1 500 000 元，未收到的股利收益 80 000 元和债券利息 261 100 元。

(4) 营业外收入的组成：收到的增值税和教育费附加返还款 2 130 000 元，处置固定资产净收益 135 000 元。

(5) 营业税金及附加为交纳的教育费附加 241 010 元。

(6) 销售费用的组成：职工薪酬 2 310 000 元，支付的广告费 1 500 000 元，支付的展览费 100 000 元和尚未支付的开发费用 261 170 元。

(7) 管理费用的组成：职工薪酬 1 190 000 元，折旧费 2 054 000 元，费用化的研发支出 140 000 元，无形资产摊销 580 000 元，印花税摊销 100 000 元，车辆租赁费摊销 1 500 000 元，尚未支付的维修费 153 000 元。

(8) 财务费用的组成：支付的短期借款利息 500 000 元，支付的长期借款利息 209 250 元，支付债券利息 111 650 元，支付应收票据贴现息 91 250 元，计提的借款利息 1 300 600 元。

(9) 资产减值损失的组成：本期计提坏账准备 372 645 元，计提存货跌价准备 1 440 000 元，计提固定资产减值准备 1 621 800 元，计提无形资产减值准备 156 000 元。

(10) 其他业务成本为计提的投资性房地产累计折旧 400 000 元。

(11) 营业外支出的组成：出售固定资产净损失 825 000 元，债务重组损失 134 000 元。

3. 编制龙盛公司 2017 年度现金流量表

(1) 龙盛公司 2017 年度现金流量表部分项目金额，分析确定如下：

① 销售商品、提供劳务收到的现金＝(100 360 000－960 000)＋16 898 000－(32 036 355－14 040 000)－(0－3 685 800)＋(351 000－1 170 000)－1 070 000－372 645－91 250＝99 634 550(元)

② 收到其他与经营活动有关的现金＝60 000＋40 000＝100 000(元)

③ 购买商品、接受劳务支付的现金＝(58 300 000－400 000)＋(63 225 000－55 084 000)＋9 051 340＋(6 300 000－3 470 000)－(56 926 440－46 862 100)－(1 082 000－146 000)－(800 000＋136 000)－(8 506 000＋6 580 000)－200 000＋1 170 000＋1 440 000＋(1 000 000＋100 000)＝54 410 000(元)

④ 支付给职工以及为职工支付的现金＝8 350 000－980 000－490 000＝6 880 000(元)

⑤ 支付的各项税费＝8 033 660＋7 124 493＋241 010＝15 399 163(元)



⑥ 支付的其他与经营活动有关的现金＝1 500 000＋100 000＋3 600 000

＝5 200 000(元)

⑦ 取得投资收益收到的现金＝350 000＋40 000＝390 000(元)

⑧ 处置固定资产、无形资产和其他长期资产而收到的现金净额＝500 000－40 000＝460 000(元)

⑨ 购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金＝4 065 000＋2 000 000＋12 000 000＋120 000＋980 000＋490 000＝19 655 000(元)

⑩ 借款收到的现金＝14 500 000(元)

⑪ 偿还债务所支付的现金＝16 500 000＋200 000＋7 500 000＝24 200 000(元)

⑫ 分配股利、利润或偿付利息支付的现金＝500 000＋209 250＋111 650

＝820 900(元)

(2) 将净利润调节为经营活动现金流量各项目的计算分析如下：

① 资产减值损失＝372 645＋1 621 800＋156 000＋1 440 000＝3 590 445(元)

② 固定资产折旧＝8 506 000＋2 054 000＝1 0560 000(元)

③ 无形资产摊销＝580 000(元)

④ 长期待摊费用摊销＝200 000＋100 000＋1 500 000＝1 800 000(元)

⑤ 处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失(减：收益)＝825 000－135 000＝69 000(元)

⑥ 财务费用＝2 212 750－91 250＝2 121 500(元)

⑦ 投资损失(减：收益)＝－1 841 100(元)

⑧ 存货的减少(减：增加)＝55 084 000－(63 225 000＋1 440 000)－1 000 000－100 000＝－10 681 000(元)

⑨ 经营性应收项目的减少(减：增加)＝(3 685 800－0)＋[14 040 000－(32 036 355＋372 645)]＋(351 000－1 170 000)＋40 000(不引起净利润的增加，但属于经营活动现金流入)＝15 462 200(元)

⑩ 经营性应付项目的增加(减：减少)＝(3 470 000－6 300 000)＋(56 926 440－46 862 100)＋(1 082 000－146 000)＋(3 340 000－0)－(170 000＋17 000)－1 170 000＝10 567 510(元)

⑪ 其他＝－900 000(投资性房地产租金收入)＋400 000(计提投资性房地产累计折旧)－3 600 000(支付的经营车辆租金，没有影响净利润，但影响经营活动现金流量)＝－4 100 000(元)

13.5 所有者权益变动表

13.5.1 所有者权益变动表的作用

所有者权益变动表，是反映构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况的报表。通过所有者权益变动表，既可以为报表使用者提供所有者权益总量增减变动的信息，也能为其提供所有者权益增减变动的结构性信息，特别是能够让报表使用者理解所有者权益增减变动的根源。

13.5.2 所有者权益变动表的内容和结构

在所有者权益变动表上，企业至少应当单独列示反映下列信息的项目：①净利润；②直接计入所有者权益的利得和损失项目及其总额；③会计政策变更和差错更正的累积影响金额；④所有者投入资本和向所有者分配利润等；⑤提取的盈余公积；⑥实收资本或资本公积、盈余公积、未分配利润的期初和期末余额及其调节情况。

所有者权益变动表以矩阵的形式列示：一方面，列示导致所有者权益变动的交易或事项，即所有者权益变动的来源对一定时期所有者权益的变动情况进行全面反映，另一方面，按照所有者权益各组成部分(即实收资本、资本公积、盈余公积、未分配利润和库存股)，列示交易或事项对所有者权益各部分的影响。

我国企业所有者权益变动表的格式见表13-14。

13.5.3 所有者权益变动表的编制

所有者权益变动表各项目均需填列“本年金额”和“上年金额”两栏。

所有者权益变动表“本年金额”栏内各项数字一般应根据“实收资本(或股本)”“资本公积”“盈余公积”“利润分配”“库存股”“以前年度损益调整”科目的发生额分析填列。

所有者权益变动表“上年金额”栏内各项数字，应根据上年度所有者权益变动表“本年金额”内所列数字填列。上年度所有者权益变动表规定的各个项目的名称和内容同本年度不一致的，应对上年度所有者权益变动表各项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，填入所有者权益变动表的“上年金额”栏内。

表13-14 所有者权益变动表 会企04表

编制单位：龙盛公司 2017年度 单位：元

项目	本年金额							上年金额						
	实收资本(或股本)	资本公积	减：库存股	其他综合收益	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计	实收资本(或股本)	资本公积	减：库存股	其他综合收益	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计
一、上年年末余额	100 000 000	41 600 680			1 854 300	2 318 000	145 772 980							
加：会计政策变更														
前期差错更正														
二、本年年初余额	100 000 000	41 600 680			1 854 300	2 318 000	145 772 980							
三、本年增减变动金额(减少以“—”号填列														
(一) 综合收益总额				300 000		22 020 232	22 320 232							
(二) 所有者投入和减少资本														



续表

项目	本年金额							上年金额						
	实收资本(或股本)	资本公积	减:库存股	其他综合收益	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计	实收资本(或股本)	资本公积	减:库存股	其他综合收益	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计
1. 所有者投入资本														
2. 股份支付计入所有者权益的金额														
3. 其他														
(三)利润分配														
1. 提取盈余公积					3 702 023	−3 702 023	0							
2. 对所有者(或股东)的分配						−6 000 000	−6 000 000							
3. 其他														
(四)所有者权益内部结转														
1. 资本公积转增资本(股本)														
2. 盈余公积转增资本(股本)														
3. 盈余公积弥补亏损														
4. 其他														
四、本年年末余额	100 000 000	41 600 680		300 000	5 556 323	14 636 209	162 093 212							

13.6 附　注

13.6.1 附注的作用

附注，是对资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

通过附注与资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表列示项目的相互参照关系，以及对未能在报表中列示项目的说明，可以使报表使用者全面了解企业的财务状况、经营成果和现金流量。

13.6.2 附注披露的基本要求

(1) 附注披露的信息应是定量、定性信息的结合，从而能从量和质两个角度对企业经济事项完整地进行反映，也才能满足信息使用者的决策要求。

(2) 附注应当按照一定的结构进行系统合理的排列和分类，有顺序地披露信息。由于附注的内容繁多，因此更应按逻辑顺序排列，条理清晰，分类披露，具有一定的组织结构，

以便于使用者理解和掌握，也更好地实现财务报表的可比性。

(3) 附注相关信息应当与资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示的项目相互参照，以有助于使用者联系相关联的信息，并由此从整体上更好地理解财务报表。

13.6.3 附注的主要内容

附注是财务报表的重要组成部分。企业应当按照如下顺序披露附注的内容：①企业的基本情况；②财务报表的编制基础；③遵循企业会计准则的声明；④重要会计政策和会计估计；⑤会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明；⑥报表重要项目的说明；⑦其他需要说明的重要事项。



本章小结

本章介绍了财务报表的概念和组成，介绍了资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表的内容、结构和编制方法，以及附注的作用和基本内容。

财务报表是企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。一套完整的财务报表包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益(或股东权益)变动表和附注。资产负债表反映某一会计期末资产、负债和所有者权益情况。我国企业资产负债表采用账户式结构，左方为资产，右方为负债和所有者权益。在资产负债表中，资产项目按照流动资产和非流动资产分类列示，负债按照流动负债和非流动负债列示，在各类别下再按照性质分项列示。资产负债表各项目主要有按照总账科目余额、明细科目余额直接或分析填列，根据总账及相关备抵科目余额分析填列等方法。利润表反映某一会计期间实现的损益情况。我国企业利润表采用多步式进行编制。利润表中可反映营业利润、利润总额和净利润金额，利润表项目一般按其发生额填列。现金流量表反映企业在某一会计期间现金和现金等价物流入和流出的情况。我国企业现金流量表采用报告式，分为经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量和筹资活动产生的现金流量三类。企业应当采用直接法编制经营活动产生的现金流量。采用直接法编制经营活动的现金流量时，可以采用工作底稿法或T型账户法，也可以根据有关科目记录分析填列。所有者权益变动表是反映构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况的报表。所有者权益变动表以矩阵的形式列示：一方面，列示导致所有者权益变动的交易或事项；另一方面，按照所有者权益各组成部分(即实收资本、资本公积、盈余公积、未分配利润和库存股)列示交易或事项对所有者权益各部分的影响。附注是对资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

本 章 习 题

1. 判断题

(1) 财务报告附注是对在资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

( )

(2) 所有者权益变动表“上年年末余额”项目，反映企业上年资产负债表中实收资本(或股本)、资本公积、库存股、盈余公积、未分配利润的年末余额。 ( )



(3) 企业以发行债券的方式筹集资金实际收到的款项，应反映在“取得借款收到的现金”项目中。 ( )

(4) 利润表中“营业税金及附加”项目包括增值税和印花税。 ( )

(5) 企业年末“长期待摊费用”科目的余额为 200 万元，其中将于 1 年内摊销完的为 50 万元，那么资产负债表中的“长期待摊费用”项目的金额为 200 万元。 ( )

2. 计算与业务分析题

1) A 公司 2017 年有关资料如下：

(1) 本年销售商品本年收到现金 3 000 万元，以前年度销售商品本年收到的现金为 600 万元，本年预收款项 300 万元，本年销售本年退回商品支付现金 240 万元，以前年度销售本年退回商品支付的现金为 180 万元。

(2) 本年购买商品支付的现金为 2 100 万元，本年支付以前年度购买商品的未付款项 240 万元和本年预付款项 210 万元，本年发生的购货退回收到的现金为 120 万元。

(3) 本年分配的生产经营人员的职工薪酬为 400 万元，“应付职工薪酬”年初余额和年末余额分别为 40 万元和 20 万元，假定应付职工薪酬本期减少数均为本年支付的现金。

(4) 本年利润表中的所得税费用为 150 万元(均为当期应交所得税产生的所得税费用)，“应交税费——应交所得税”科目年初数为 12 万元，年末数为 6 万元。假定不考虑其他税费。

要求：根据上述资料，计算下列相关项目。

(1) 销售商品、提供劳务收到的现金。

(2) 购买商品、接受劳务支付的现金。

(3) 支付给职工以及为职工支付的现金。

(4) 支付的各项税费。

(答案金额单位为万元)

2) 某公司 2017 年 12 月 31 日有关资料如下：

(1) 长期借款资料见表 13-15。

表 13-15 长期借款资料 单位：万元

借款起始日期	借款期限	金额
2012 年 6 月 1 日	4 年	450
2013 年 6 月 1 日	5 年	600
2014 年 6 月 1 日	3 年	300

(2)“长期待摊费用”项目的期末余额为 50 万元，其中，将于一年内摊销的金额为 20 万元。

要求：根据上述资料，计算 2017 年 12 月 31 日资产负债表中下列项目的金额。

(1) 长期借款。

(2) 长期借款中应列入“一年内到期的非流动负债”项目的金额。

(3) 长期待摊费用。

(4) 长期待摊费用中应列入“一年内到期的非流动资产”项目的金额。

第14章

会计调整

学习目标

通过本章的学习，掌握会计调整包含的具体内容，明确会计变更的种类及构成内容；掌握重要与不重要前期差错的判断原则；掌握资产负债表日后事项的类别及区分。

技能要求

能正确判断会计调整的内容；能恰当运用追溯调整法、未来适用法和追溯重述法；能进行资产负债表日后事项中调整事项和非调整事项的具体会计核算。



导入案例

昆百大(昆明百货大楼集团股份有限公司)2007 年年报关于投资性房地产采用的会计政策披露为："本公司对投资性房地产在资产负债表日采用成本模式进行后续计量，按年限平均法计提折旧，预计使用年限为 35 年，预计净残值率为 5%"。昆百大 2007 年年报显示，投资性房地产 2007 年年末金额为 156 690 798.53 元，占总资产的比重为 8.26%；2006 年年末金额为 13 585 511.82 元，占总资产的比重为 1.21%，投资性房地产占总资产的变动比率为 18.35%，2007 年整个年度新增加了将近 1.5 亿元的投资性房地产。

昆百大公司自 2008 年 6 月 1 日起对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，并以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。并根据中和正信会计师事务所《价值咨询意见书》所提供的相关投资性房地产的市场价值，在 2007 年度及 2008 年 1—3 月可比报表中进行了追溯调整。

昆百大的该项会计政策变更对 2007 年度报告的损益影响为：采用公允价值计量投资性房地产后，增加了归属于母公司的净利润 34 204.54 万元、增加少数股东损益 0.38 万元。昆百大的该项会计政策变更对于 2008 年中期报告归属于母公司所有者权益及 2008 年 1—6 月归属于母公司所有者的净利润的影响：经测算，上述变更预计约增加 2008 年 1—6 月归属于母公司所有者的净利润 170 万元，对 2008 年中期报告归属于母公司所有者权益的影响比例预计约为 350%以上。

昆百大在 2007 年年报中披露的变更理由是："采用公允价值对投资性房地产进行后续计量具备必要性。公司目前投资性房地产项目位于重点城市的核心区域，有活跃的房地产交易市场，可以取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，采用公允价值对投资性房地产进行后续计量具有可操作性。基于以上原因，公司董事会同意对公司的投资性房地产采用公允价值进行后续计量。"

昆百大公司披露的变更理由都是按照准则的通俗表述，没有说明深层的意义。按照新会计准则，在投资性房地产全部采用公允价值计量模式下，对其不计提折旧或摊销，这将对利润表产生巨大的利好。在目前房价已经偏高的情况下，这将对其后续年度的业绩产生巨大的提升作用，这也许就是企业的会计人员做出职业判断，由原来采用成本模式变更为采用公允价值计量模式的主要原因所在。

14.1 会计政策及其变更

14.1.1 会计政策的概念

会计政策，是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。原则，是指企业按照国家统一的会计准则制度规定的、适合于企业会计核算所采用的特定会计原则；基础，是指为了将会计原则应用于交易或者事项而采取的会计基础；会计处理方法，是指企业在会计核算中从诸多可选择的会计处理方法中所选择的、适合于本企业的具体会计处理方法。

企业会计政策的选择和运用具有如下特点。

1. 企业应在国家统一的会计准则制度规定的会计政策范围内选择适用的会计政策

会计政策是在允许的会计原则、计量基础和会计处理方法中做出指定或具体选择。由于企业经济业务的复杂性和多样化，某些经济业务在符合会计原则和计量基础的要求下，可以有多种会计处理方法，即存在不止一种可供选择的会计政策。例如，确定发出存货的

实际成本时可以在先进先出法、加权平均法或者个别计价法中进行选择。

同时，我国的会计准则和会计制度属于行政规章，会计政策所包括的具体会计原则、计量基础和具体会计处理方法由会计准则或会计制度规定，具有一定的强制性。企业必须在法规所允许的范围内选择适合本企业实际情况的会计政策。即企业在发生某项经济业务时，必须从允许的会计原则、计量基础和会计处理方法中选择出适合本企业特点的会计政策。

2. 会计政策涉及会计原则、会计基础和具体会计处理方法

会计原则包括一般原则和特定原则，会计政策所指的会计原则是指某一类会计业务的核算所应遵循的特定原则，而不是笼统地指所有的会计原则。例如，借款费用是费用化还是资本化，即属于特定会计原则。可靠性、相关性、实质重于形式等属于会计信息质量要求，是为了满足会计信息质量要求而制定的原则，是统一的、不可选择的，不属于特定原则。

会计基础包括会计确认基础和会计计量基础。可供选择的会计确认基础包括权责发生制和收付实现制。会计计量基础主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。由于我国企业应当采用权责发生制作为会计确认基础，不具备选择性，所以会计政策所指的会计基础，主要是会计计量基础(即计量属性)。

具体会计处理方法，是指企业根据国家统一的会计准则制度允许选择的、对某一类会计业务的具体处理方法做出的具体选择。例如，《企业会计准则第 1 号——存货》允许企业在先进先出法、加权平均法和个别计价法之间对发出存货实际成本的确定方法做出选择，这些方法就是具体会计处理方法。

会计原则、会计基础和会计处理方法三者之间是一个具有逻辑性的、密不可分的整体，通过这个整体，会计政策才能得以应用和落实。

3. 会计政策应当保持前后各期的一致性

企业通常应在每期采用相同的会计政策。企业选用的会计政策一般情况下不能也不应当随意变更，以保持会计信息的可比性。

企业在会计核算中所采用的会计政策，通常应在报表附注中加以披露，需要披露的会计政策项目主要有以下几项。

(1) 财务报表的编制基础、计量基础和会计政策的确定依据等。

(2) 存货的计价，是指企业存货的计价方法。例如，企业发出存货成本的计量是采用先进先出法，还是采用其他计量方法。

(3) 固定资产的初始计量，是指对取得的固定资产初始成本的计量。例如，企业取得的固定资产初始成本是以购买价款，还是以购买价款的现值为基础进行计量。

(4) 无形资产的确认，是指对无形项目的支出是否确认为无形资产。例如，企业内部研究开发项目开发阶段的支出是确认为无形资产，还是在发生时计入当期损益。

(5) 投资性房地产的后续计量，是指企业在资产负债表日对投资性房地产进行后续计量所采用的会计处理。例如，企业对投资性房地产的后续计量是采用成本模式，还是公允价值模式。

(6) 长期股权投资的核算，是指长期股权投资的具体会计处理方法。例如，企业对被



投资单位的长期股权投资是采用成本法，还是采用权益法核算。

(7) 非货币性资产交换的计量，是指非货币性资产交换事项中对换入资产成本的计量。例如，非货币性资产交换是以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础，还是以换出资产的账面价值作为确定换入资产成本的基础。

(8) 收入的确认，是指收入确认所采用的会计方法。

(9) 借款费用的处理，是指借款费用的处理方法，即采用资本化还是采用费用化。

(10) 外币折算，是指外币折算所采用的方法以及汇兑损益的处理。

(11) 合并政策，是指编制合并财务报表所采用的原则。例如，母公司与子公司的会计年度不一致的处理原则，合并范围的确定原则等。

14.1.2　会计政策变更及其条件

1. 会计政策变更的概念

会计政策变更，是指企业对相同的交易或者事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。一般情况下，为保证会计信息的可比性，使财务报告使用者在比较企业一个以上期间的财务报表时，能够正确判断企业的财务状况、经营成果和现金流量的趋势，企业在不同的会计期间应采用相同的会计政策，不应也不能随意变更会计政策。否则，势必削弱会计信息的可比性，使财务报告使用者在比较企业的经营成果时发生困难。

需要注意的是，企业不能随意变更会计政策并不意味着企业的会计政策在任何情况下均不能变更。

2. 会计政策变更的条件

会计政策变更，并不意味着以前期间的会计政策是错误的，只是由于情况发生了变化，或者掌握了新的信息、积累了更多的经验，使得变更会计政策能够更好地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。如果以前期间会计政策的选择和运用是错误的，则属于前期差错，应按前期差错更正的会计处理方法进行处理。符合下列条件之一，企业可以变更会计政策。

1) 法律、行政法规或国家统一的会计制度等要求变更

这种情况是指，依照法律、行政法规以及国家统一的会计准则制度的规定，要求企业采用新的会计政策。在这种情况下，企业应按规定改变原会计政策，采用新的会计政策。例如，实施《企业会计准则第 6 号——无形资产》的企业，对使用寿命不确定的无形资产应按照新准则规定不予摊销。

2) 会计政策的变更能够提供更可靠、更相关的会计信息

这种情况是指，由于经济环境、客观情况的改变，使企业原来采用的会计政策所提供的会计信息，已不能恰当地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量等情况。在这种情况下，应改变原有会计政策，按新的会计政策进行核算，以对外提供更可靠、更相关的会计信息。

需要注意的是，除法律、行政法规或者国家统一的会计准则制度等要求变更会计政策应当按照规定执行和披露外，企业因满足上述第 2 条的条件变更会计政策时，必须有充分、合理的证据表明其变更的合理性，并说明变更会计政策后，能够提供关于企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关会计信息的理由。对会计政策的变更，应经股东大

会或董事会等类似机构批准。如无充分、合理的证据表明会计政策变更的合理性或者未经股东大会等类似机构批准擅自变更会计政策的，或者连续、反复地自行变更会计政策的，视为滥用会计政策，按照前期差错更正的方法进行处理。

3. 不属于会计政策变更的情形

对会计政策变更的认定，直接影响到会计处理方法的选择。实务中，企业应当分清哪些属于会计政策变更，哪些不属于会计政策变更。不属于会计政策变更的有以下情况。

(1) 本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策。例如，某企业以往租入的设备均为临时需要而租入的，企业按经营租赁进行会计处理，但自本年度开始租入的设备均采用融资租赁方式，则该企业自本年度起对新租赁的设备采用融资租赁会计处理方法核算。该企业原租入的设备均为经营租赁，本年度起租赁的设备均改为融资租赁，由于经营租赁和融资租赁存在本质差别，因而改变会计政策不属于会计政策变更。

(2) 对初次发生的或不重要的交易或者事项采用新的会计政策。例如，某企业第一次签订一项建造合同，为另一企业建造三栋厂房，该企业对该项建造合同采用完工百分比法确认收入。由于该企业初次发生该项交易，采用完工百分比法确认该项交易的收入，不属于会计政策变更。

14.1.3 会计政策变更的会计处理

(1) 企业依据法律、行政法规或者国家统一的会计制度等的要求变更会计政策的，应当按照国家相关规定执行。例如，财政部 2006 年 2 月 15 日发布并于 2007 年 1 月 1 日起实施的《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》对首次执行企业会计准则涉及职工薪酬的会计调整作了如下规定：对于首次执行日存在的解除与职工的劳动关系，满足《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》预计负债确认条件的，应当确认因解除与职工的劳动关系给予补偿而产生的负债，并调整留存收益。

(2) 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当采用追溯调整法处理，将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，其他相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整，但确定该项会计政策变更影响数不切实可行的除外。

追溯调整法，是指对某项交易或事项变更会计政策，视同该项交易或事项初次发生时即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。

追溯调整法的运用通常由以下几个步骤构成。

① 计算会计政策变更的累积影响数。

会计政策变更累积影响数，是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。会计政策变更的累积影响数，是假设与会计政策变更相关的交易或事项在初次发生时即采用新的会计政策，而得出的列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。这里的留存收益，包括当年和以前年度的未分配利润和按照相关法律规定提取并累积的盈余公积。不需要考虑由于会计政策变更使以前期间净利润的变化而需要分派的股利。例如，由于会计政策变化，增加了以前期间的净利润 100 万元，该企业通常按净利润的 10%分派股利。在计算调整会计政策变更当期期初的留存收益时，应当按照 100 万元计算，而不是 90 万元。会计政策变更的累积影



响数，是对变更会计政策所导致的对净利润的累积影响，以及由此导致的对利润分配及未分配利润的累积影响金额，不包括分配的利润或股利。

上述变更会计政策当期期初现有的留存收益金额，即上期资产负债表所反映的留存收益期末数，可以从上期资产负债表项目中获得。追溯调整后的留存收益金额，指扣除所得税后的净额，即按新的会计政策计算确定留存收益时，应当考虑由于损益变化所导致的所得税影响的情况。

会计政策变更的累积影响数，通常可以通过以下各步计算获得。

第一步，根据新的会计政策重新计算受影响的前期交易或事项。

第二步，计算两种会计政策下的差异。

第三步，计算差异的所得税影响金额。

第四步，确定前期中每一期的税后差异。

第五步，计算会计政策变更的累积影响数。

② 相关的账务处理。

③ 调整财务报表相关项目。

④ 财务报表附注说明。

采用追溯调整法时，会计政策变更的累积影响数应包括变更当期期初留存收益中。但是，如果提供可比财务报表，对于比较财务报表期间的会计政策变更，应调整该期间净利润各项目和财务报表其他相关项目，视同该政策在比较财务报表期间一直采用。对于比较财务报表可比期间以前的会计政策变更的累积影响数，应调整比较财务报表最早期间的期初留存收益，财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。

【例 14-1】龙盛公司于 2010 年开始建造一座海上石油开采平台，根据法律法规规定，该开采平台在使用期满后要将其拆除，需要对其造成的环境污染进行整治。2011 年 12 月 15 日，该开采平台建造完成并交付使用，建造成本共 120 000 000 元，预计使用寿命 10 年，采用平均年限法计提折旧。2017 年 1 月 1 日龙盛公司开始执行企业会计准则，企业会计准则对于具有弃置义务的固定资产，要求将相关弃置费用计入固定资产成本，对之前尚未计入资产成本的弃置费用，应当进行追溯调整。已知龙盛公司保存的会计资料比较齐备，可以通过会计资料追溯计算。龙盛公司预计该开采平台的弃置费用 10 000 000 元。假定折现率(即为实际利率)为 10%。不考虑企业所得税和其他税法因素影响。该公司按净利润的 10%提取法定盈余公积。

根据上述资料，龙盛公司的会计处理如下。

(1) 计算确认弃置义务后的累积影响数(见表 14-1)。

2012 年 1 月 1 日，该开采平台计入资产成本弃置费用的现值＝10 000 000×(*P*/*S*, 10%, 10)＝10 000 000×0.3855＝3 855 000(元)；每年应计提折旧＝3 855 000÷10＝385 500(元)

表 14-1　确认弃置义务后的累积影响数　　单位：元

年 份	计息金额	实际利率	利息费用 ①	折旧 ②	税前差异 －(①＋②)	税后差异
2012	3 855 000	10%	385 500	385 500	－771 000	－771 000
2013	4 240 500	10%	424 050	385 500	－809 550	－809 550

续表

年 份	计息金额	实际利率	利息费用 ①	折旧 ②	税前差异 −(①+②)	税后差异
2014	4 664 550	10%	466 455	385 500	−851 955	−851 955
2015	5 131 005	10%	513 100.50	385 500	−898 600.50	−898 600.50
小 计	—	—	1 789 105.50	1 542 000	−3 331 105.50	−3 331 105.50
2016	5 644 105.50	10%	564 410.55	385 500	−949 910.55	−949 910.55
合 计	—	—	2 353 516.05	1 927 500	−4 281 016.05	−4 281 016.05

龙盛公司确认该开采平台弃置费用后的税后净影响额为—4 281 016.05元，即为该公司确认该开采平台弃置费用后的累积影响数。

(2) 会计处理。

① 调整确认的弃置费用。

借：固定资产　　3 855 000

　　贷：预计负债　　3 855 000

② 调整会计政策变更累积影响数。

借：利润分配——未分配利润　　4 281 016.05

　　贷：累计折旧　　1 927 500

　　　　预计负债　　2 353 516.05

③ 调整利润分配。

借：盈余公积——法定盈余公积(4 281 016.05×10%)　　428 101.61

　　贷：利润分配——未分配利润　　428 101.61

(3) 报表调整。

龙盛公司在编制2017年度的财务报表时，应调整资产负债表的年初数(见表14-2)，利润表、股东权益变动表的上年数(见表14-3、表14-4)也应作相应调整。2017年12月31日资产负债表的期末数栏、股东权益变动表的未分配利润项目上年数栏应以调整后的数字为基础编制。

表 14-2　资产负债表(简表)　　会企01表

编制单位：龙盛公司　　2017年12月31日　　单位：元

资　产	年初余额		负债和股东权益	年初余额	
	调整前	调整后		调整前	调整后
……			……		
固定资产			预计负债	0	6 208 516.05
开采平台	60 000 000	61 927 500	……		
			盈余公积	1 700 000	1 271 898.39
			未分配利润	4 000 000	147 085.56
……			……		

在利润表中，根据账簿的记录，龙盛公司重新确认了2016年度营业成本和财务费用分别调增385 500元和564 410.55元，其结果为净利润调减949 910.55元。



表 14-3 利润表(简表)

会企 02 表

编制单位：龙盛公司　　2017 年度　　单位：元

项　　目	上期金额	
	调整前	调整后
一、营业收入	18 000 000	18 000 000
减：营业成本	13 000 000	13 385 500
……		
财务费用	260 000	824 410.55
……		
二、营业利润	3 900 000	2 950 089.45
……		
四、净利润	4 060 000	3 110 089.45
……		

表 14-4 所有者权益变动表(简表)

会企 04 表

编制单位：龙盛公司　　2017 年度　　单位：元

项　目	本年金额			
……	……	盈余公积	未分配利润	……
一、上年年末余额		1 700 000	4 000 000	
加：会计政策变更		−428 101.61	−3 852 914.44	
前期差错更正				
二、本年年初余额		1 271 898.39	147 085.56	
……				

(4) 附注说明。

2017 年 1 月 1 日，龙盛公司按照企业会计准则规定，对 2011 年 12 月 15 日建造完成并交付使用的开采平台的弃置义务进行确认。此项会计政策变更采用追溯调整法，2016 年的比较报表已重新表述。2016 年运用新的方法追溯计算的会计政策变更累积影响数为−4 281 016.05 元。会计政策变更对 2016 年度报告的损益的影响为减少净利润 949 910.55 元，调减 2016 年的期末留存收益 4 281 016.05 元，其中，调减盈余公积 428 101.61 元，调减未分配利润 3 852 914.44 元。

(3) 确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用未来适用法处理。

① 不切实可行的判断。

不切实可行，是指企业在做出所有合理努力后仍然无法采用某项规定。即企业在采取所有合理的方法后，仍然不能获得采用某项规定所必需的相关信息，而导致无法采用该项规定，则该项规定在此时是不切实可行的。

对于以下特定前期，对某项会计政策变更应用追溯调整法或进行追溯重述以更正一项前期差错是不切实可行的：

a. 应用追溯调整法或追溯重述法的累积影响数不能确定。

b. 应用追溯调整法或追溯重述法要求对管理层在该期当时的意图作出假定。

c. 应用追溯调整法或追溯重述法要求对有关金额进行重新估计，并且不可能将提供有关交易发生时存在状况的证据(例如，有关金额确认、计量或披露日期存在事实的证据，以及在受变更影响的当期和未来期间确认会计估计变更的影响的证据)和该期间财务报告批准报出时能够取得的信息这两类信息与其他信息客观地加以区分。

在某些情况下，调整一个或者多个前期比较信息以获得与当期会计信息的可比性是不切实可行的。例如，企业因账簿、凭证超过法定保存期限而销毁，或因不可抗力而毁坏、遗失，如火灾、水灾等，或因人为因素，如盗窃、故意毁坏等，可能使当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数无法计算，即不切实可行，此时，会计政策变更应当采用未来适用法进行处理。

② 未来适用法。

未来适用法，是指将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或者事项，或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。

在未来适用法下，不需要计算会计政策变更产生的累积影响数，也无须重编以前年度的财务报表。对于企业会计账簿记录及财务报表上反映的金额，在变更之日仍保留原有的金额，不因会计政策变更而改变以前年度的既定结果，在现有金额的基础上再按新的会计政策进行核算。企业如果因账簿、凭证超过法定保存期限而销毁，或因不可抗力而毁坏、遗失，如火灾、水灾等，或因人为因素，如盗窃、故意毁坏等，也可能使会计政策变更的累积影响数无法计算。在这种情况下，会计政策变更可以采用未来适用法进行处理。

14.2 会计估计及其变更

14.2.1 会计估计变更的概念

1. 会计估计的概念

会计估计，是指企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所做的判断。会计估计具有以下特点。

(1) 会计估计的存在是由于经济活动中内在的不确定因素的影响。

企业总是力求保持会计核算的准确性，但有些交易或事项本身具有不确定性，因而需要根据经验做出估计；同时，由于采用权责发生制为基础编制财务报表，也使得有必要充分估计未来交易或事项的影响。可以说，在会计核算和信息披露过程中，会计估计是不可避免的，会计估计的存在是由于经济活动中内在的不确定性因素的影响所造成的。例如，对于固定资产折旧，需要根据固定资产消耗方式、性能、技术发展等情况进行估计。

(2) 会计估计应当以最近可利用的信息或资料为基础。

由于经营活动内在的不确定性，企业在会计核算中，不得不经常进行估计。某些估计



主要用于确定资产或负债的账面价值，例如，法律诉讼可能引起的赔偿等。另一些估计主要用于确定将在某一期间记录的收入或费用的金额，例如，某一期间的折旧费用、摊销费用的金额，在某一期间内采用完工百分比法核算建造合同已实现收入的金额，等等。企业在进行会计估计时，通常应根据当时的情况和经验，以最近可利用的信息或资料为基础进行。但是，随着时间的推移、环境的变化，进行会计估计的基础可能会发生变化，因此进行会计估计所依据的信息或资料不得不进行更新。由于最新的信息是最接近目标的信息，以其为基础所做的估计最接近实际，所以，进行会计估计时应以最近可利用的信息或资料为基础。

(3) 进行会计估计并不会削弱会计核算的可靠性。

进行合理的会计估计是会计核算中必不可少的部分，它不会削弱会计核算的可靠性。企业为了定期、及时地提供有用的会计信息，将延续不断的经营活动人为划分为一定的期间，并在权责发生制的基础上对企业的财务状况和经营成果进行定期确认和计量。例如，在会计分期的情况下，许多企业的交易跨越若干个会计年度，以至于需要在一定程度上做出决定；哪些支出可以在利润表中作为当期费用处理，哪些支出符合资产定义应当递延至以后各期等。由于存在会计分期和货币计量的假设，在确认和计量过程中，不得不对许多尚在延续中、其结果不确定的交易或事项予以估计入账。但是，估计是建立在具有确凿证据的前提下，而不是随意的。例如，企业估计固定资产预计使用寿命，应当考虑该项固定资产的技术性能、历史资料、同行业同类固定资产的预计使用年限、本企业经营性质等诸多因素，并掌握确凿证据后确定。企业根据当时所掌握的可靠证据做出的最佳估计，不会削弱会计核算的可靠性。

常见的需要进行估计的有以下项目。

① 存货可变现净值的确定。

② 采用公允价值模式下的投资性房地产公允价值的确定。

③ 固定资产的预计使用寿命与净残值，固定资产的折旧方法。

④ 使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命与净残值。

⑤ 可收回金额按照资产组的公允价值减去处置费用后的净额确定的，确定公允价值减去处置费用后的净额的方法；可收回金额按照资产组预计未来现金流量的现值确定的，预计未来现金流量的确定。

⑥ 建造合同或劳务合同完工进度的确定。

⑦ 公允价值的确定。

⑧ 预计负债初始计量的最佳估计数的确定。

⑨ 承租人对未确认融资费用的分摊；出租人对未实现融资收益的分配。

2. 会计估计变更的概念及其原因

由于企业经营活动中内在不确定因素的影响，某些财务报表项目不能精确地计量，而只能加以估计。如果赖以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新的信息、积累更多的经验以及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修正。

会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。

通常情况下，企业可能由于以下原因而发生会计估计变更。

(1) 赖以进行估计的基础发生了变化。企业进行会计估计，总是要依赖于一定的基础，如果其所依赖的基础发生了变化，则会计估计也应相应做出改变。例如，企业某项无形资产的摊销年限原定为 15 年，以后获得了国家专利保护，该资产的受益年限已变为 10 年，则应相应调减摊销年限。

(2) 取得了新的信息，积累了更多的经验。企业进行会计估计是就现有资料对未来所做的判断，随着时间的推移，企业有可能取得新的信息、积累更多的经验，在这种情况下，也需要对会计估计进行修订。例如，企业原对固定资产采用年限平均法按 15 年计提折旧，后来根据新得到的信息——使用 5 年后对该固定资产所能生产的产品的产量有了比较准确的证据，企业改按工作量法计提固定资产折旧。

14.2.2 会计估计变更的会计处理

会计估计变更应采用未来适用法处理，即在会计估计变更当期及以后期间，采用新的会计估计，不改变以前期间的会计估计，也不调整以前期间的报告结果。

(1) 如果会计估计的变更仅影响变更当期，有关估计变更的影响应于当期确认。

(2) 如果会计估计的变更既影响变更当期又影响未来期间，有关估计变更的影响在当期及以后各期确认。例如，固定资产的使用寿命或预计净残值的估计发生的变更，常常影响变更当期及资产以后使用年限内各个期间的折旧费用。因此，这类会计估计的变更，应于变更当期及以后各期确认。会计估计变更的影响数应计入变更当期与前期相同的项目中。

【例 14-2】龙盛公司于 2013 年 1 月 1 日起对某管理用设备计提折旧，原价为 84 000 元，预计使用寿命为 8 年，预计净残值为 4 000 元，按年限平均法计提折旧。2017 年年初，由于新技术发展等原因，需要对原估计的使用寿命和净残值做出修正，修改后该设备预计尚可使用年限为 2 年，预计净残值为 2 000 元。龙盛公司适用的企业所得税税率为 25%。

龙盛公司对该项会计估计变更的会计处理如下。

(1) 不调整以前各期折旧，也不计算累计影响数。

(2) 变更日以后改按新的估计计提折旧。

按原估计，每年折旧额为 10 000 元，已提折旧 4 年，共计 40 000 元，该项固定资产账面价值为 44 000 元，则第 5 年相关科目的期初余额如下。

借：固定资产	84 000	
贷：累计折旧		40 000
固定资产账面价值		44 000

改变预计使用年限后，从 2017 年起每年计提的折旧费用为 21 000 元[(44 000－2 000)÷2]。2017 年不必对以前年度已提折旧进行调整，只需按重新预计的尚可使用年限和净残值计算确定折旧费用，有关账务处理如下。

借：管理费用	21 000	
贷：累计折旧		21 000

(3) 财务报表附注说明。

本公司一台管理用设备成本为 84 000 元，原预计使用寿命为 8 年，预计净残值为 4 000 元，按年限平均法计提折旧。由于新技术发展，该设备已不能按原预计使用寿命计提折旧，



本公司于2017年年初将该设备的预计尚可使用寿命变更为2年，预计净残值变更为2 000元，以反映该设备在目前状况下的预计尚可使用寿命和净残值。此估计变更将减少本年度净利润8 250[(21 000－10 000)×(1－25%)]元。

(3) 企业难以对某项变更区分为会计政策变更或会计估计变更的，应当将其作为会计估计变更处理。

14.3 前期差错更正

14.3.1 前期差错的概念

1. 前期差错

前期差错，是指由于没有运用或错误运用下列两种信息，而对前期财务报表造成省略或错报。

(1) 编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息。

(2) 前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。

2. 前期差错通常包括的内容

(1) 计算错误。例如，企业本期应计提折旧 50 000 000 元，但由于计算出现差错，得出错误数据为45 000 000元。

(2) 应用会计政策错误。例如，按照《企业会计准则第17号——借款费用》的规定，为购建固定资产而发生的借款费用，在固定资产达到预定可使用状态前发生的，满足一定条件时应予资本化，计入所购建固定资产的成本；在固定资产达到预定可使用状态后发生的，计入当期损益。如果企业固定资产达到预定可使用状态后发生的借款费用，也计入该项固定资产成本，予以资本化，则属于采用法律、行政法规或者国家统一的会计准则制度等所不允许的会计政策。

(3) 疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响。例如，企业销售一批商品，商品已经发出，开出增值税专用发票，商品销售收入确认条件均已满足，但企业在期末未将已实现的销售收入入账。

14.3.2 前期差错更正的会计处理

前期差错按照重要程度分为重要的前期差错和不重要的前期差错。重要的前期差错，是指足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量做出正确判断的前期差错。不重要的前期差错，是指不足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量做出正确判断的前期差错。

1. 不重要的前期差错的会计处理

对于不重要的前期差错，企业不需调整财务报表相关项目的期初数，但应调整发现当期与前期相同的相关项目。属于影响损益的，应直接计入本期与上期相同的净损益项目。

2. 重要的前期差错的会计处理

对于重要的前期差错，如果能够合理确定前期差错累积影响数，则重要的前期差错的

更正应采用追溯重述法。追溯重述法是指在发现前期差错时，视同该项前期差错从未发生过，从而对财务报表相关项目进行调整的方法。前期差错累积影响数是指前期差错发生后对差错期间每期净利润的影响数之和。

如果确定前期差错累积影响数不切实可行，可以从可追溯重述法的最早期间开始调整留存收益的期初余额，财务报表其他相关项目的期初余额也应当一并调整，也可以采用未来适用法。

重要的前期差错的调整结束后，还应调整发现年度财务报表的年初数和上年数。在编制比较财务报表时，对于比较财务报表期间的重要的前期差错，应调整各该期间的净损益和其他相关项目；对于比较财务报表期间以前的重要的前期差错，应调整比较财务报表最早期间的期初留存收益，财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。

【例 14-3】2017 年 12 月 31 日，龙盛公司发现 2016 年公司漏记一项管理用固定资产的折旧费用 300 000 元，所得税申报表中也未扣除该项费用。假定 2016 年龙盛公司适用所得税税率为 25%，无其他纳税调整事项。该公司按净利润的 10%和 5%提取法定盈余公积和任意盈余公积。

(1) 分析前期差错的影响数。

2016 年少计折旧费用 300 000 元；多计所得税费用 75 000(300 000×25%)元；多计净利润 225 000 元；多计应交税费 75 000(300 000×25%)元；多提法定盈余公积和任意盈余公积 22 500(225 000×10%)元和 11 250(225 000×5%)元。

(2) 编制有关项目的调整分录。

① 补提折旧

	借方	贷方
借：以前年度损益调整	300 000	
贷：累计折旧		300 000

② 调整应交所得税。

	借方	贷方
借：应交税费——应交所得税	75 000	
贷：以前年度损益调整		75 000

③ 将“以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润。

	借方	贷方
借：利润分配——未分配利润	225 000	
贷：以前年度损益调整		225 000

④ 因净利润减少，调减盈余公积。

	借方	贷方
借：盈余公积——法定盈余公积	22 500	
——任意盈余公积	11 250	
贷：利润分配——未分配利润		33 750

(3) 财务报表调整和重述(财务报表略)。

龙盛公司在列报 2017 年度财务报表时，应调整 2016 年度财务报表的相关项目。

① 资产负债表项目的调整：调减固定资产 300 000 元；调减应交税费 75 000 元；调减盈余公积 33 750 元；调减未分配利润 191 250 元。

② 利润表项目的调整：调增管理费用 300 000 元，调减所得税费用 75 000 元，调减净利润 225 000 元。(需要对每股收益进行披露的企业应当同时调整基本每股收益和稀释每股收益)



③ 所有者权益变动表项目的调整：调减前期差错更正项目中盈余公积上年金额 33 750 元，未分配利润上年金额 191 250 元，所有者权益合计上年金额 225 000 元。

④ 财务报表附注说明：本年度发现 2016 年漏记固定资产折旧 300 000 元，在编制 2017 年和 2016 年比较财务报表时，已对该项差错进行了更正。更正后，调减 2016 年净利润 225 000 元，调增累计折旧 300 000 元。

14.4 资产负债表日后事项

14.4.1 资产负债表日后事项概述

1. 资产负债表日后事项的概念

资产负债表日后事项，是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项。

(1) 资产负债表日。资产负债表日是指会计年度末和会计中期期末。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间，包括半年度、季度和月度等。按照《会计法》规定，我国会计年度采用公历年度，即 1 月 1 日至 12 月 31 日。因此，年度资产负债表日是指每年的 12 月 31 日，中期资产负债表日是指各会计中期期末。

(2) 财务报告批准报出日。财务报告批准报出日是指董事会或类似机构批准财务报告报出的日期，通常是指对财务报告的内容负有法律责任的单位或个人批准财务报告对外公布的日期。

《公司法》规定，公司制企业的董事会有权批准对外公布财务报告。因此，公司制企业的财务报告批准报出日是指董事会批准财务报告报出的日期，而不是股东大会审议批准的日期，也不是注册会计师出具审计报告的日期。对于非公司制企业，财务报告批准报出日是指经理(厂长)会议或类似机构批准财务报告报出的日期。

(3) 资产负债表日后事项包括有利事项和不利事项。资产负债表日后事项包括有利事项和不利事项，即对于资产负债表日后有利或不利事项的处理原则相同。资产负债表日后事项，如果属于调整事项，对有利和不利的调整事项均应进行处理，并调整报告年度或报告中期的财务报表；如果属于非调整事项，对有利和不利的非调整事项均应在报告年度或报告中期的附注中进行披露。

(4) 资产负债表日后事项不是在这个特定期间内发生的全部事项。资产负债表日后事项不是在这个特定期间内发生的全部事项，而是与资产负债表日存在状况有关的事项，或虽然与资产负债表日存在状况无关，但对企业财务状况具有重大影响的事项。

2. 资产负债表日后事项涵盖的期间

资产负债表日后事项涵盖的期间是自资产负债表日后至财务报告批准报出日止的一段时间。具体而言，资产负债表日后事项涵盖的期间包括以下日期。

(1) 报告年度次年的 1 月 1 日或报告期间下一期的第一天至董事会或类似机构批准财务报告对外公布的日期，即以董事会或类似权力机构批准财务报告对外公布的日期为截止日期。



(2) 董事会或类似机构批准财务报告对外公布的日期，与实际对外公布日之间发生的与资产负债表日后事项有关的事项，由此影响财务报告对外公布日期的，应以董事会或类似机构再次批准财务报告对外公布的日期为截止日期。

如果公司管理层由此修改了财务报告，注册会计师应当根据具体情况实施必要的审计程序，并针对修改后的财务报表重新出具审计报告。新的审计报告日期不应早于董事会或类似机构批准修改后的财务报告对外公布的日期。

【例 14-4】龙盛公司 2016 年的年度财务报告于 2017 年 3 月 20 日编制完成。注册会计师完成年度财务报表审计工作并签署审计报告的日期为 2017 年 4 月 15 日。董事会批准财务报告对外公布的日期为 2017 年 4 月 17 日。财务报告实际对外公布的日期为 2017 年 4 月 21 日。股东大会召开日期为 2017 年 5 月 12 日。

根据资产负债表日后事项涵盖期间的规定。龙盛公司 2016 年度财务报告资产负债表日后事项涵盖的期间为 2017 年 1 月 1 日至 4 月 17 日(财务报告批准报出日)。如果在 2017 年 4 月 17 日—21 日之间发生了重大事项，需要调整财务报表相关项目的数字或需要在财务报表附注中披露，假设经调整或说明后的财务报告再经董事会批准报出的日期为 2017 年 4 月 26 日，实际报出的日期为 2017 年 4 月 29 日，则资产负债表日后事项涵盖的期间为 2017 年 1 月 1 日至 4 月 26 日。

3. 资产负债表日后事项的内容

资产负债表日后事项包括资产负债表日后调整事项(以下简称调整事项)和资产负债表日后非调整事项(以下简称非调整事项)。

(1) 调整事项。资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。

如果资产负债表日及所属会计期间已经存在某种情况，但当时并不知道其存在或者不能知道确切结果，资产负债表日后发生的事项能够证实该情况的存在或者确切结果，则该事项属于资产负债表日后调整事项。即资产负债表日后事项对资产负债表日的情况提供了进一步的证据，证据表明的情况与原来的估计和判断不完全一致，则需要对原来的会计处理进行调整。

调整事项的特点是：①在资产负债表日已经存在，资产负债表日后得以证实的事项；②对按资产负债表日存在状况编制的财务报告产生重大影响的事项。

企业发生的资产负债表日后调整事项，通常包括下列各项：①资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债；②资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额；③资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入；④资产负债表日后发现了财务报告舞弊或差错。

【例 14-5】龙盛公司因产品质量问题被客户起诉。2016 年 12 月 31 日人民法院尚未判决，考虑到客户胜诉要求龙盛公司赔偿的可能性较大，龙盛公司为此确认了 3 000 000 元的预计负债。2017 年 2 月 25 日，在龙盛公司 2016 年度财务报告对外报出之前，人民法院判决客户胜诉，要求龙盛公司支付赔偿款 6 000 000 元。



本例中，龙盛公司在 2016 年 12 月 31 日结账时已经知道客户胜诉的可能性较大，但不知道人民法院判决的确切结果，因此确认了 3 000 000 元的预计负债。2017 年 2 月 25 日人民法院判决结果为龙盛公司预计负债的存在提供了进一步的证据。此时，按照 2016 年 12 月 31 日存在状况编制的财务报表所提供的信息已不能真实反映龙盛公司的实际情况，应据此对财务报表相关项目的数字进行调整。

值得注意的是，在确定存货可变现净值时，应当以资产负债表日取得最可靠的证据估计的售价为基础，并考虑持有存货的目的，资产负债表日至财务报告批准报出日之间存货售价发生波动的，如有确凿证据表明其对资产负债表日存货已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，应当作为调整事项进行处理；否则，应当作为非调整事项。

(2) 非调整事项。资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。资产负债表日后非调整事项虽然不影响资产负债表日的存在情况，但不加以说明将会影响财务报告使用者做出正确估计和决策。

企业发生的资产负债表日后非调整事项，通常包括下列各项：①资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺；②资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化；③资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失；④资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债；⑤资产负债表日后资本公积转增资本；⑥资产负债表日后发生巨额亏损；⑦资产负债表日后发生企业合并或处置子公司；⑧资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润。

【例 14-6】龙盛公司 2016 年度财务报告于 2017 年 3 月 20 日经董事会批准对外公布。2017 年 2 月 25 日，龙盛公司与乙银行签订了 80 000 000 元的贷款合同，用于生产设备的购置，贷款期限自 2017 年 3 月 1 日起至 2018 年 12 月 31 日止。

本例中，2017 年 2 月 25 日，在公司 2016 年度财务报告尚未批准对外公布前，龙盛公司发生了向银行贷款的事项，该事项发生在资产负债表日后事项所涵盖的期间内。该事项在 2016 年 12 月 31 日尚未发生，与资产负债表日存在的状况无关，不影响资产负债表日龙盛公司的财务报表数字。但是，该事项属于重要事项，会影响龙盛公司以后期间的财务状况和经营成果，因此，需要在附注中予以披露。

(3) 调整事项与非调整事项的区别。资产负债表日后发生的某一事项究竟是调整事项还是非调整事项，取决于该事项表明的情况在资产负债表日或资产负债表日以前是否已经存在。如该情况在资产负债表日或之前已经存在，则属于调整事项；反之，则属于非调整事项。

【例 14-7】龙盛公司 2016 年 11 月向乙公司出售原材料 30 000 000 元，根据销售合同，乙公司应在收到原材料后 3 个月内付款。至 2016 年 12 月 31 日，乙公司尚未付款。假定龙盛公司在编制 2016 年度财务报告时有两种情况：①2016 年 12 月 31 日龙盛公司根据掌握的资料判断，乙公司有可能破产清算，估计该应收账款将有 30%无法收回，故按 30%的比例计提坏账准备；2017 年 1 月 10 日，龙盛公司收到通知，乙公司已被宣告破产清算，龙盛公司估计有 70%的应收账款无法收回。② 2016 年 12 月 31 日乙公司的财务状况良好，龙盛公司预计应收账款可按时收回；2017 年 1 月 10 日，乙公司遭受重大雪灾，导致龙盛公司 60%的应收账款无法收回。

2017 年 3 月 10 日，龙盛公司的财务报告经批准对外公布。

本例中：①导致龙盛公司应收账款无法收回的事实是乙公司财务状况恶化，该事实在资产负债表日已经存在，乙公司被宣告破产清算只是证实了资产负债表日乙公司财务状况恶化的情况，因此，乙公司被宣告破产清算导致龙盛公司应收账款无法收回的事项属于调整事项。②导致龙盛公司应收账款损失的因素是雪灾，不可预计，应收账款发生损失这一事实在资产负债表日以后才发生，因此乙公司遭受雪灾导致龙盛公司应收账款发生坏账的事项属于非调整事项。

14.4.2 资产负债表日后调整事项

1. 资产负债表日后调整事项的处理原则

企业发生的资产负债表日后调整事项，应当调整资产负债表日的财务报表。对于年度财务报告而言，由于资产负债表日后事项发生在报告年度的次年，报告年度的有关账目已经结转，特别是损益类科目在结账后已无余额。因此，资产负债表日后发生的调整事项，应具体分别以下情况进行处理。

(1) 涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算。调整增加以前年度利润或调整减少以前年度亏损的事项，记入“以前年度损益调整”科目的贷方；调整减少以前年度利润或调整增加以前年度亏损的事项，记入“以前年度损益调整”科目的借方。

涉及损益的调整事项，如果发生在资产负债表日所属年度(即报告年度)所得税汇算清缴前的，应调整报告年度应纳税所得额、应纳所得税税额；由于以前年度损益调整增加的所得税费用，记入“以前年度损益调整”科目的借方，同时贷记“应交税费——应交所得税”等科目；由于以前年度损益调整减少的所得税费用，记入“以前年度损益调整”科目的贷方，同时借记“应交税费——应交所得税”等科目。调整完成后，将“以前年度损益调整”科目的贷方或借方余额，转入“利润分配——未分配利润”科目。

涉及损益的调整事项，发生在报告年度所得税汇算清缴后的，应调整本年度(即报告年度的次年)应纳所得税税额。

(2) 涉及利润分配调整的事项，直接在“利润分配——未分配利润”科目核算。

(3) 不涉及损益及利润分配的事项，调整相关科目。

(4) 通过上述账务处理后，还应同时调整财务报表相关项目的数字，包括以下情况。

① 资产负债表日编制的财务报表相关项目的期末数或本年发生数。

② 当期编制的财务报表相关项目的期初数或上年数。

③ 上述调整如果涉及报表附注内容的，还应当做出相应调整。

2. 资产负债表日后调整事项的具体会计处理方法

为简化处理，如无特别说明，本章所有的例子均假定如下：财务报告批准报出日是次年 3 月 31 日，所得税税率为 25%，按净利润的 10%提取法定盈余公积，提取法定盈余公积后不再作其他分配；调整事项按税法规定均可调整应交纳的所得税；涉及递延所得税资产的，均假定未来期间很可能取得用来抵扣暂时性差异的应纳税所得额；不考虑报表附注中有关现金流量表项目的数字。

(1) 资产负债表日后诉讼案件结案，人民法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债。



这一事项是指导致诉讼的事项在资产负债表日已经发生，但尚不具备确认负债的条件而未确认，资产负债表日后至财务报告批准报出日之间获得了新的或进一步的证据(人民法院判决结果)，表明符合负债的确认条件，因此应在财务报告中确认为一项新负债；或者在资产负债表日已确认某项负债，但在资产负债表日至财务报告批准日之间获得新的或进一步的证据，表明需要对已经确认的金额进行调整。

【例 14-8】龙盛公司与乙公司签订一项销售合同，约定龙盛公司应在 2016 年 8 月向乙公司交付 A 产品 3 000 件。但龙盛公司未按照合同发货，并致使乙公司遭受重大经济损失。2016 年 11 月，乙公司将龙盛公司告上法庭，要求龙盛公司赔偿 9 000 000 元。2016 年 12 月 31 日人民法院尚未判决，龙盛公司对该诉讼事项确认预计负债 6 000 000 元，乙公司未确认应收赔偿款。2017 年 2 月 8 日，经人民法院判决龙盛公司应赔偿乙公司 8 000 000 元，龙盛公司、乙公司双方均服从判决。判决当日，龙盛公司向乙公司支付赔偿款 8 000 000 元。龙盛公司、乙公司两公司 2016 年所得税汇算清缴均在 2017 年 3 月 10 日完成(假定该项预计负债产生的损失不允许在预计时税前抵扣，只有在损失实际发生时，才允许税前抵扣)。

本例中，人民法院 2017 年 2 月 8 日的判决证实了龙盛公司、乙公司两公司在资产负债表日(即 2016 年 12 月 31 日)分别存在现实赔偿义务和获赔权利，因此两公司都应将“人民法院判决”这一事项作为调整事项进行处理。龙盛公司和乙公司 2016 年所得税汇算清缴均在 2017 年 3 月 10 日完成，因此，应根据法院判决结果调整报告年度应纳税所得额和应纳所得税税额。

1. 龙盛公司的账务处理

(1) 记录支付的赔偿款。

借：以前年度损益调整	2 000 000	
贷：其他应付款——乙公司		2 000 000
借：预计负债——未决诉讼	6 000 000	
贷：其他应付款——乙公司		6 000 000
借：其他应付款——乙公司	8 000 000	
贷：银行存款		8 000 000

注：资产负债表日后事项如涉及现金收支项目，均不调整报告年度资产负债表的货币资金项目和现金流量表各项目数字。本例中，虽然已经支付了赔偿款，但在调整会计报表相关数字时，只需调整上述第一笔和第二笔分录，第三笔分录作为 2017 年的会计事项处理。

(2) 调整递延所得税资产。

借：以前年度损益调整 (6 000 000 × 25%)	1 500 000	
贷：递延所得税资产		1 500 000

2016 年年末因确认预计负债 6 000 000 元时已确认相应的递延所得税资产，资产负债表日后事项发生后递延所得税资产不复存在，应予转回。

(3) 调整应交所得税。

借：应交税费——应交所得税(8 000 000 × 25%)	2 000 000	
贷：以前年度损益调整		2 000 000

(4) 将“以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润。

借：利润分配——未分配利润　　1 500 000

　　贷：以前年度损益调整　　1 500 000

(5) 因净利润减少，调减盈余公积。

借：盈余公积——法定盈余公积(1 500 000×10%)　　150 000

　　贷：利润分配——未分配利润　　150 000

(6) 调整报告年度财务报表相关项目的数字(财务报表略)。

① 资产负债表项目的调整：调增递延所得税资产 1 500 000 元；调减应交税费——应交所得税 2 000 000 元；调增其他应付款 8 000 000 元，调减预计负债 6 000 000 元；调减盈余公积 150 000 元，调减未分配利润 1 350 000 元。

② 利润表项目的调整：调增营业外支出 2 000 000 元，调减所得税费用 500 000 元，调减净利润 1 500 000 元。

③ 所有者权益变动表项目的调整：调减净利润 1 500 000 元；提取盈余公积项目中盈余公积一栏调减 150 000 元，未分配利润调减 1 350 000 元。

(7) 调整 2017 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数(资产负债表略)。

龙盛公司在编制 2017 年 1 月份的资产负债表时，按照调整前 2016 年 12 月 31 日的资产负债表的数字作为资产负债表的年初数，由于发生了资产负债表日后调整事项，龙盛公司除了调整 2016 年度资产负债表相关项目的数字外，还应当调整 2017 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数，其年初数按照 2016 年 12 月 31 日调整后的数字填列。

2. 乙公司的账务处理如下。

(1) 记录收到的赔款。

借：其他应收款——龙盛公司　　8 000 000

　　贷：以前年度损益调整　　8 000 000

借：银行存款　　8 000 000

　　贷：其他应收款——龙盛公司　　8 000 000

注：资产负债表日后事项如涉及现金收支项目，均不调整报告年度资产负债表的货币资金项目和现金流量表各项目数字。本例中，虽然已经收到了赔偿款，但在调整会计报表相关数字时，只需调整上述第一笔分录，第二笔分录作为 2017 年的会计事项处理。

(2) 调整应交所得税。

借：以前年度损益调整 (8 000 000×25%)　　2 000 000

　　贷：应交税费——应交所得税　　2 000 000

(3) 将“以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润。

借：以前年度损益调整　　6 000 000

　　贷：利润分配——未分配利润　　6 000 000

(4) 因净利润增加，补提盈余公积。

借：利润分配——未分配利润　　600 000

　　贷：盈余公积——提取法定盈余公积(6 000 000×10%)　　600 000



(5) 调整报告年度财务报表相关项目的数字(财务报表略)。

① 资产负债表项目的调整：调增其他应收款 8 000 000 元；调增应交税费 2 000 000 元；调增盈余公积 600 000 元，调增未分配利润 5 400 000 元。

② 利润表项目的调整：调增营业外收入 8 000 000 元，调增所得税费用 2 000 000 元，调增净利润 6 000 000 元。

③ 所有者权益变动表项目的调整：调增净利润 6 000 000 元；提取盈余公积项目中盈余公积一栏调增 600 000 元，未分配利润调增 5 400 000 元。

(6) 调整 2017 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数(资产负债表略)。

乙公司在编制 2017 年 1 月份的资产负债表时，按照调整前 2016 年 12 月 31 日的资产负债表的数字作为资产负债表的年初数，由于发生了资产负债表日后调整事项，乙公司除了调整 2016 年度资产负债表相关项目的数字外，还应当调整 2017 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数，其年初数按照 2016 年 12 月 31 日调整后的数字填列。

(2) 资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额。

这一事项是指在资产负债表日，根据当时的资料判断某项资产可能发生了损失或减值，但没有最后确定是否会发生，因而按照当时的最佳估计金额反映在财务报表中；但在资产负债表日至财务报告批准报出日之间，所取得的确凿证据能证明该事实成立，即某项资产已经发生了损失或减值，则应对资产负债表日所做的估计予以修正。

【例 14-9】龙盛公司 2016 年 6 月销售给乙公司一批物资，货款作为 2 000 000 元(含增值税)。乙公司于 7 月份收到所购物资并验收入库。按合同规定，乙公司应于收到所购物资后 3 个月内付款。由于乙公司财务状况不佳，到 2016 年 12 月 31 日仍未付款。龙盛公司于 2016 年 12 月 31 日已为该项应收账款计提坏账准备 100 000 元。2016 年 12 月 31 日资产负债表上“应收账款”项目的金额为 4 000 000 元，其中 1 900 000 元为该项应收账款。龙盛公司于 2017 年 2 月 3 日(所得税汇算清缴前)收到人民法院通知，乙公司已宣告破产清算，无力偿还所欠部分货款。龙盛公司预计可收回应收账款的 60%。

本例中，龙盛公司在收到人民法院通知后，首先可判断该事项属于资产负债表日后调整事项。龙盛公司原对应收乙公司账款计提了 100 000 元的坏账准备，按照新的证据应计提的坏账准备为 800 000 元(2 000 000×40%)，差额 700 000 元应当调整 2016 年度财务报表相关项目的数字。

龙盛公司的账务处理如下。

(1) 补提坏账准备。

应补提的坏账准备＝2 000 000×40%－100 000＝700 000(元)

借：以前年度损益调整　　　　700 000

　　贷：坏账准备　　　　　　　　700 000

(2) 调整递延所得税资产。

借：递延所得税资产　　　　175 000

　　贷：以前年度损益调整(700 000×25%)　　　　175 000

(3) 将“以前年度损益调整”科目的余额转入未分配利润。

借：利润分配——未分配利润　　　　525 000

　　贷：以前年度损益调整　　　　525 000

(4) 因净利润减少，调减盈余公积。

借：盈余公积——法定盈余公积　　52 500

　　贷：利润分配——未分配利润(525 000 × 10%)　　52 500

(5) 调整报告年度财务报表相关项目的数字(财务报表略)。

① 资产负债表项目的调整：调减应收账款 700 000 元，调增递延所得税资产 175 000 元，调减盈余公积 52 500 元，调减未分配利润 472 500 元。

② 利润表项目的调整：调增资产减值损失 700 000 元，调减所得税费用 175 000 元，调减净利润 525 000 元。

③ 所有者权益变动表项目的调整：调减净利润 525 000 元，提取盈余公积项目中盈余公积一栏调减 52 500 元，未分配利润调减 472 500 元。

(6) 调整 2017 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数(资产负债表略)。

龙盛公司在编制 2017 年 1 月份的资产负债表时，按照调整前 2016 年 12 月 31 日的资产负债表的数字作为资产负债表的年初数，由于发生了资产负债表日后调整事项，龙盛公司除了调整 2016 年度资产负债表相关项目的数字外，还应当调整 2017 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数，其年初数按照 2016 年 12 月 31 日调整后的数字填列。

(3) 资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入。

这类调整事项包括两方面的内容：①若资产负债表日前购入的资产已经按暂估金额等入账，资产负债表日后获得证据，可以进一步确定该资产的成本，则应该对已入账的资产成本进行调整。例如，购建固定资产已经达到预定可使用状态，但尚未办理竣工决算，企业已办理暂估入账；资产负债表日后办理决算，此时应根据竣工决算的金额调整暂估入账的固定资产成本等。②企业符合收入确认条件确认资产销售收入，但资产负债表日后获得关于资产收入的进一步证据，如发生销售退回、销售折让等，此时也应调整财务报表相关项目的金额。需要说明的是，资产负债表日后发生的销售退回，既包括报告年度或报告中期销售的商品在资产负债表日后发生的销售退回，也包括以前期间销售的商品在资产负债表日后发生的销售退回。

资产负债表所属期间或以前期间所售商品在资产负债表日后退回的，应作为资产负债表日后调整事项处理。发生于资产负债表日后至财务报告批准报出日之间的销售退回事项，实际上发生于年度所得税汇算清缴之前，其会计处理分别为：资产负债表日后事项中涉及报告年度所属期间的销售退回，应调整报告年度利润表的收入、费用等。由于纳税人所得税汇算清缴是在财务报告批准对外报出后才完成的，因此，应相应调整报告年度的应纳税所得额。

【例 14-10】龙盛公司 2016 年 10 月 25 日销售一批 A 商品给乙公司，取得收入 2 400 000 元(不含增值税)，并结转成本 2 000 000 元。2016 年 12 月 31 日，该笔货款尚未收到，龙盛公司未对该应收账款计提坏账准备。2017 年 2 月 8 日，由于产品质量问题，本批货物被全部退回。龙盛公司于 2017 年 2 月 20 日完成 2016 年所得税汇算清缴。龙盛公司适用的增值税税率为 17%。

本例中，销售退回业务发生在资产负债表日后事项涵盖期间内，属于资产负债表日后调整事项。由于销售退回发生在龙盛公司报告年度所得税汇算清缴之前，因此在所得税汇算清缴时，应扣除该部分销售退回所实现的应纳税所得额。



龙盛公司的账务处理如下。

(1) 调整销售收入。

借：以前年度损益调整　　2 400 000

　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　408 000

　　贷：应收账款——乙公司　　2 808 000

(2) 调整销售成本。

借：库存商品——A 商品　　2 000 000

　　贷：以前年度损益调整　　2 000 000

(3) 调整应缴纳的所得税。

借：应交税费——应交所得税[(2 400 000−2 000 000)×25%]　　100 000

　　贷：以前年度损益调整　　100 000

(4) 将“以前年度损益调整”科目的余额转入未分配利润。

借：利润分配——未分配利润　　300 000

　　贷：以前年度损益调整　　300 000

(5) 因净利润减少，调减盈余公积。

借：盈余公积——法定盈余公积(300 000×10%)　　30 000

　　贷：利润分配——未分配利润　　30 000

(6) 调整报告年度相关财务报表(财务报表略)。

① 资产负债表项目的调整：调减应收账款 2 808 000 元，调增库存商品 2 000 000 元，调减应交税费 508 000 元，调减盈余公积 30 000 元，调减未分配利润 270 000 元。

② 利润表项目的调整：调减营业收入 2 400 000 元，调减营业成本 2 000 000 元，调减所得税费用 100 000 元，调减净利润 300 000 元。

③ 所有者权益变动表项目的调整：调减净利润 300 000 元，提取盈余公积项目中一栏调减 30 000 元，未分配利润调减 270 000 元。

(7) 调整 2017 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数(资产负债表略)。

龙盛公司在编制 2017 年 1 月份的资产负债表时，按照调整前 2016 年 12 月 31 日的资产负债表的数字作为资产负债表的年初数，由于发生了资产负债表日后调整事项，龙盛公司除了调整 2016 年度资产负债表相关项目的数字外，还应当调整 2017 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数，其年初数按照 2016 年 12 月 31 日调整后的数字填列。

(4) 资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

这一事项是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的属于资产负债表期间或以前期间存在的财务报表舞弊或差错。这种舞弊或差错应当作为资产负债表日后调整事项，调整报告年度的年度财务报告或中期财务报告相关项目的数字。

14.4.3　资产负债表日后非调整事项

1. 资产负债表日后非调整事项的处理原则

资产负债表日后发生的非调整事项，是表明资产负债表日后发生的情况的事项，与资产负债表日存在状况无关，不应当调整资产负债表日的财务报表。但有的非调整事项由于事项重大，对财务报告使用者具有重大影响，如不加以说明，将不利于财务报告使用者做

出正确估计和决策。因此，应在附注中对其性质、内容及对财务状况和经营成果的影响加以披露。

2. 资产负债表日后非调整事项的具体会计处理方法

对于资产负债表日后发生的非调整事项，应当在报表附注中披露每项重要的资产负债表日后非调整事项的性质、内容，及其对财务状况和经营成果的影响。无法做出估计的，应当说明原因。

资产负债表日后非调整事项的主要有以下内容。

(1) 资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺。

资产负债表日后发生的重大诉讼等事项，对企业影响较大，为防止误导投资者及其他财务报告使用者，应当在财务报表附注中予以披露。

(2) 资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化。

资产负债表日后发生的资产价格、税收政策和外汇汇率的重大变化，虽然不会影响资产负债表日财务报表相关项目的数字，但对企业资产负债表日后的财务状况和经营成果有重大影响，应当在财务报表附注中予以披露。

(3) 资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失。

自然灾害导致资产发生重大损失对企业资产负债表日后财务状况的影响较大，如果不加以披露，有可能使财务报告使用者做出错误的决策，因此应作为非调整事项在财务报表附注中进行披露。

【例 14-11】龙盛公司 2016 年 12 月购入一批商品 10 000 000 元，至 2016 年 12 月 31 日该批商品已全部验收入库，货款通过银行支付。2017 年 1 月 12 日，龙盛公司所在地发生百年不遇的冰冻灾害，该批商品全部毁损。

本例中冰冻灾害发生于 2017 年 1 月 12 日，属于资产负债表日后才发生或存在的事项，但对公司资产负债表日后财务状况的影响较大，龙盛公司应当将此事项作为非调整事项在 2016 年度财务报表附注中进行披露。

(4) 资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债。

企业在资产负债表日后发行股票、债券以及向银行或非银行金融机构举借巨额债务都是比较重大的事项，虽然这一事项与企业资产负债表日的存在状况无关，但这一事项的披露能使财务报告使用者了解与此有关的情况及可能带来的影响，因此应当在财务报表附注中进行披露。

(5) 资产负债表日后资本公积转增资本。

资产负债表日后企业以资本公积转增资本将会改变企业的资本(或股本)结构，影响较大，应当在财务报表附注中进行披露。

(6) 资产负债表日后发生巨额亏损。

企业资产负债表日后发生巨额亏损将会对企业报告期以后的财务状况和经营成果产生重大影响，应当在财务报表附注中及时披露该事项，以便为投资者或其他财务报告使用者做出正确决策提供信息。

(7) 资产负债表日后发生企业合并或处置子企业。

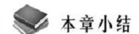
企业合并或者处置子企业的行为可以影响股权结构、经营范围等，对企业未来的生产



经营活动会产生重大影响，应当在财务报表附注中进行披露。

(8) 资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润。

资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润，不确认为资产负债表日后负债，但应当在财务报表附注中单独披露。



本章小结

会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当采用追溯调整法处理，将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，其他相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整；确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用未来适用法处理。

会计估计变更应采用未来适用法处理，即在会计估计变更当期及以后期间，采用新的会计估计，不改变以前期间的会计估计，也不调整以前期间的报告结果。

前期差错按照重要程度分为重要的前期差错和不重要的前期差错。对于不重要的前期差错，企业不需要调整财务报表相关项目的期初数，但应调整发现当期与前期相同的相关项目。属于影响损益的，应直接计入本期与上期相同的净损益项目；对于重要的前期差错，如果能够合理确定前期差错累积影响数，则重要的前期差错的更正应采用追溯重述法。

资产负债表日后事项包括调整事项和非调整事项。调整事项的处理：涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算；涉及损益的调整事项，如果发生在资产负债表日所属年度(即报告年度)所得税汇算清缴前的，应调整报告年度应纳税所得额、应纳所得税税额；发生在报告年度所得税汇算清缴后的，应调整本年度(即报告年度的次年)应纳所得税税额；涉及利润分配调整的事项，直接在“利润分配——未分配利润”科目核算；不涉及损益及利润分配的事项，调整相关科目。对于非调整事项的处理是在附注中对其性质、内容及对财务状况和经营成果的影响加以披露。

本 章 习 题

1. 判断题

(1) 资产负债表日后期间发现了报告年度财务报表舞弊或差错，应当调整发现年度期初留存收益以及相关项目。 ( )

(2) 企业基于风险管理、战略投资需求，将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产，属于会计政策变更。 ( )

(3) 如果会计政策变更的累积影响数能够合理确定，无论属于什么情况，均采用追溯调整法进行会计处理。 ( )

(4) 如果以前期间由于没有正确运用当时已掌握的相关信息而导致会计估计有误，则属于差错，按前期差错更正的规定进行会计处理。 ( )

(5) 初次发生的交易或事项采用新的会计政策属于会计政策变更，应采用追溯调整法进行处理。 ( )

(6) 短期投资重分类为交易性金融资产，其后续计量由成本与市价孰低改为公允价值，按会计估计变更并采用未来适用法进行会计处理。 (　　)

(7) 资产负债表日后事项既可以是有利事项，也可以是不利事项。 (　　)

(8) 根据资产负债表日后事项准则的规定，资产负债表日后事项包括所有有利和不利事项，但对资产负债表日后有利和不利事项采取不同原则进行处理。 (　　)

(9) 同样是资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生资产减损事项，既可能是调整事项，也可能是非调整事项。 (　　)

(10) 龙盛公司 2016 年的年度财务报告于 2017 年 3 月 30 日编制完成，于 4 月 15 日经注册会计师审计完成，4 月 25 日经董事会批准报出，于 4 月 28 日实际对外公告，在 4 月 27 日该公司与乙公司签署了一项重大投资协议，对乙公司的投资额为 1 000 万元。该事项不属于资产负债表日后事项。 (　　)

2. 计算与业务分析题

1) 龙盛公司从 2017 年 1 月 1 日起执行《企业会计准则》，从 2017 年 1 月 1 日起，所得税的核算方法由应付税款法改为资产负债表债务法。该公司适用的所得税税率将变更为 25%。2016 年年末，资产负债表中存货账面价值为 420 万元，计税基础为 460 万元；固定资产账面价值为 1 250 万元，计税基础为 1 030 万元；预计负债的账面价值为 125 万元，计税基础为 0。假定龙盛公司按 10%提取法定盈余公积。

要求：

(1) 计算该公司会计政策变更的累积影响数，确认相关的所得税影响。

(2) 编制 2017 年相关的账务处理。(答案中的金额单位用万元表示)

2) 甲股份有限公司为上市公司(以下简称龙盛公司)，系增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。龙盛公司 2016 年的财务会计报告经批准于 2017 年 4 月 30 日对外报出。报出前有关情况和业务资料如下。

(1) 龙盛公司在 2017 年 1 月进行内部审计过程中，发现以下情况。

① 2016 年 7 月龙盛公司自行研发的一项专利技术达到预定可使用状态，其中研究阶段支出 200 万元，开发阶段符合资本化条件前发生的支出 100 万元，符合资本化条件后发生的支出为 300 万元。预计该项技术使用年限为 5 年，净残值为零，采用直线法摊销，税法上摊销方法和年限与会计相同。龙盛公司将研发阶段支出计入当期管理费用，根据开发阶段支出确认无形资产 400 万元，当期摊销 40 万元。税法规定，企业费用化的研究开发支出按 150%税前扣除，资本化的研究开发支出按资本金额的 150%确定应予摊销的金额。

② 2016 年 12 月，龙盛公司向丁公司销售一批商品，销售总额为 6 500 万元。该批已售商品的成本为 4 800 万元。根据与丁公司签订的销售合同，丁公司从龙盛公司购买的商品自购买之日起 6 个月内可以无条件退货。根据以往的经验，龙盛公司估计该批商品的退货率为 10%。款项尚未收回，龙盛公司据此确认应收账款 7 605 万元、销售收入 6 500 万元，应交增值税销项税额 1 105 万元，同时结转销售成本 4800 万元，假设龙盛公司的会计处理与税法规定相同。

(2) 2017 年 1 月 1 日至 4 月 30 日，龙盛公司发生的交易或事项资料如下。



① 龙盛公司 2017 年 3 月 15 日收到 A 公司退回的产品以及退回的增值税发票联、抵扣联，并支付货款。

该业务系龙盛公司 2016 年 12 月 1 日销售给 A 公司产品一批，价款 200 万元，产品成本 160 万元，合同规定现金折扣条件为：2/10，1/20，n/30。2016 年 12 月 10 日 A 公司支付货款。计算现金折扣不考虑增值税额。

② 2017 年 3 月 7 日，龙盛公司得知债务人 F 公司 2017 年 2 月 7 日由于火灾发生重大损失，龙盛公司的应收账款 80%不能收回。

该业务系龙盛公司 2016 年 12 月销售商品一批给 F 公司，价款 300 万元，增值税率 17%，产品成本 200 万元。在 2016 年 12 月 31 日债务人 F 公司财务状况良好，没有任何财务状况恶化的信息，债权人按照当时所掌握的资料，按应收账款的 2%计提了坏账准备。

③ 龙盛公司于 2017 年 3 月 10 日收到 C 公司通知，C 公司已进行破产清算，无力偿还所欠部分货款，预计龙盛公司可收回应收账款的 40%。

该业务系龙盛公司 2016 年 3 月销售给 C 公司一批产品，价款为 400 万元，成本为 250 万元，开出增值税发票。C 公司于 3 月份收到所购物资并验收入库。按合同规定 C 公司应于收到所购物资后一个月内付款。由于 C 公司财务状况不佳，面临破产，至 2016 年 12 月 31 日仍未付款。龙盛公司为该项应收账款提取了 10%的坏账准备。

④ 2017 年 3 月 20 日龙盛公司董事会制定提请股东会批准的利润分配方案为：分配现金股利 300 万元；分配股票股利 400 万元。

(3) 其他资料如下。

① 上述产品销售价格均为公允价格(不含增值税)；销售成本在确认收入时逐笔结转。除特别说明外，所有资产均未计提减值准备。

② 龙盛公司所得税核算采用资产负债表债务法，适用所得税税率为 25%；2016 年所得税汇算清缴于 2017 年 4 月 20 日完成，在此之前发生的 2016 年度纳税调整事项，均可进行纳税调整。假定预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额用于抵扣可抵扣暂时性差异。不考虑增值税、所得税以外的其他相关税费。

③ 龙盛公司按照当年实现净利润的 10%提取法定盈余公积。

要求：

(1) 判断资料(1)中相关交易或事项的会计处理是否正确，若不正确，说明理由并编制相应的调整分录。

(2) 判断资料(2)相关资产负债表日后事项，哪些属于调整事项，哪些属于非调整事项。

(3) 对资料(2)中判断为资产负债表日后调整事项的，编制相应的调整分录。

(逐笔编制涉及所得税的会计分录，合并编制涉及“利润分配——未分配利润”“盈余公积——法定盈余公积”的会计分录，答案中的金额单位用万元表示)